



REPÚBLICA DE COLOMBIA

**Doctrina Contable Pública
Compilada**

**Actualizada
Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2015**

¡Cuentas claras, Estado Transparente!



PRESIDENTE

Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Mauricio Cárdenas Santamaría

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Pedro Luís Bohórquez Ramírez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Miryam Marleny Hincapié Castrillón

SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Marleny María Monsalve Vásquez

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Juan Guillermo Hoyos Pérez

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez



GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y
NORMAS

Rocío Pérez Sotelo – Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Jaime Valencia Cubillos

Edilberto Herrera Huerfano

Héctor Hernando Peña Gonzalez

Martha Liliana Arias Bello

Yenny Claros González

Espinosa Flórez

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez



Germán Eduardo



GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz – Coordinador

Carlos Alberto Prieto Suarez

Oliva Barrios Agudelo

Durlandy Andrés Cubillos Márquez

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

María Daneris Taborda Zapata

Cielo Pérez Flórido

Jorge Castañeda Monroy

José Ricardo Romero Avilés

Hernán Castillo Casas

Pedro Alexander Sánchez Julia

Publicación

Marzo 18 de 2016

CONTENIDO

1.	MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	14
1.1.	EFFECTIVO	14
1.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	24
1.3.	RENTAS POR COBRAR	89
1.4.	DEUDORES	89
1.5.	INVENTARIOS.....	417
1.6.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	434
1.7.	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	755
1.8.	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	794
1.9.	OTROS ACTIVOS.....	794
1.10.	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	917
1.11.	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL	917
1.12.	OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	928
1.13.	CUENTAS POR PAGAR.....	928
1.14.	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	1010
1.15.	OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS.....	1032
1.16.	PASIVOS ESTIMADOS	1044
1.17.	OTROS PASIVOS	1129
1.18.	HACIENDA PÚBLICA	1161
1.19.	PATRIMONIO INSTITUCIONAL	1161
1.20.	INGRESOS FISCALES	1188
1.21.	VENTA DE BIENES	1211
1.22.	VENTA DE SERVICIOS	1218
1.23.	TRANSFERENCIAS.....	1218
1.24.	ADMINISTRACION DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES	1259
1.25.	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1259
1.26.	OTROS INGRESOS.....	1267
1.27.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	1309

1.28. GASTOS DE OPERACIÓN	1345
1.29. GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	1354
1.30. TRANSFERENCIAS.....	1360
1.31. GASTO PÚBLICO SOCIAL	1360
1.32. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1361
1.33. OTROS GASTOS.....	1361
1.34. COSTO DE VENTA DE BIENES	1380
1.35. COSTO DE VENTA DE SERVICIOS.....	1381
1.36. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS	1381
1.37. COSTO DE PRODUCCION DE SALUD	1387
1.38. COSTO DE PRODUCCION DE TRANSPORTE.....	1388
1.39. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS – DERECHOS CONTINGENTES.....	1390
1.40. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS – DEUDORAS DE CONTROL.....	1401
1.41. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.....	1404
1.42. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL.....	1409
1.43. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	1436
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RESOLUCIÓN 743 DE 2013.....	1800
2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTE AL EFECTIVO	1800
2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1828
2.3. CUENTAS POR COBRAR.....	1828
2.4. PRESTAMOS POR COBRAR.....	1828
2.5. INVENTARIOS.....	1829
2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1829
2.7. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y/O PARA DISTRIBUIR A LOS PROPIETARIOS	1829
2.8. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1829
2.9. PRESTAMOS POR PAGAR.....	1829
2.10. CUENTAS POR PAGAR.....	1829
2.11. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	1829
2.12. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1830

2.13. OTROS INGRESOS.....	1830
2.14. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL.....	1830
2.15. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	1830
CONCEPTOS MODIFICADOS	1882
3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RESOLUCIÓN 414 DE 2014.....	1884
3.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	1884
3.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1884
3.3. CUENTAS POR COBRAR.....	1937
3.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR.....	1973
3.5. INVENTARIOS.....	2001
3.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	2062
3.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2235
3.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	2235
3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	2282
3.10. OTROS ACTIVOS.....	2282
3.11. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	2282
3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	2282
3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	2282
3.14. CUENTAS POR PAGAR.....	2282
3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	2307
3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	2324
3.17. PROVISIONES	2324
3.18. OTROS PASIVOS	2346
3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2354
3.20. VENTA DE BIENES	2364
3.21. VENTA DE SERVICIOS	2364
3.22. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2367
3.23. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2382
3.24. OTROS INGRESOS.....	2382
3.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	2382

3.26. GASTOS DE VENTAS	2382
3.27. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2383
3.28. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2383
3.29. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2383
3.30. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2383
3.31. OTROS GASTOS.....	2383
3.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	2388
3.33. COSTO DE VENTAS DE BIENES	2388
3.34. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	2388
3.35. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	2389
3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	2389
3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	2389
3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	2389
3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	2389
3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	2389
3.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	2389
3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	2389
3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	2389
3.44. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	2390
3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	2390
3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	2390
3.47. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2390
CONCEPTOS MODIFICADOS	2519
4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – DECRETO 3022 DE 2013.....	2521
4.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	2521
4.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	2521
4.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2554
4.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	2554

4.9.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	2571
4.10.	OTROS ACTIVOS.....	2571
4.18.	OTROS PASIVOS.....	2571
4.19.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	2571
4.22.	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	2571
4.47.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2572
CONCEPTOS MODIFICADOS		2587
5.	MARCO NORMATIVO – ENTIDADES DE GOBIERNO – RESOLUCIÓN 533 DE 2015	2589
5.1.	PRESTAMOS POR COBRAR.....	2589
5.2.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	2589
5.3.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2601
CONCEPTOS MODIFICADOS		2620

PRESENTACIÓN

En el marco de las competencias constitucionales y legales (Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y Ley 298 de 1996), corresponde al Contador General de la Nación, en su calidad de autoridad en materia contable pública, determinar las normas contables que deben regir en el país, así como expedir las directrices y procedimientos específicos de contabilidad pública, que en razón de su naturaleza tienen fuerza vinculante y sirven de base para los sistemas contables que deberán ser observados tanto por las entidades de Gobierno general, como por las empresas del sector público.

La presente Doctrina Contable Pública del año 2015 compila los diferentes conceptos expedidos por la Contaduría General de la Nación - CGN, que observan, interpretan y aplican el Régimen de Contabilidad Pública en casos particulares planteados por los sujetos regulados y usuarios de la información contable. Estos son herramienta de consulta y orientación para los responsables de la preparación y generación de información contable pública, los usuarios interesados y la comunidad en general.

En el norte de la función de regulación contable pública, en concordancia con la ley 1314 de 2009, y a partir de la política de Regulación Contable Pública definida por la CGN desde junio de 2013, contenida en el documento titulado: *“Estrategia de convergencia hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, se definieron como política contable pública para Colombia, los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad:

- a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015;
- b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que deben aplicar la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y
- c) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, las cuales deben aplicar la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones.

Para efectos de culturización, democratización y difusión de la regulación contable pública para entidades de Gobierno, de acuerdo con la realidad Colombiana y tomando como referente las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), la Federación Internacional de Contadores – IFAC, otorgó a la Contaduría General de la Nación, con fines no comerciales, el derecho no exclusivo dentro del Territorio Nacional

para adoptar, reproducir, publicar y distribuir partes de la Traducción Autorizada en formato electrónico en el Sitio Web y/o en publicaciones del material adoptado en los Actos Administrativos que expida la CGN, como regulador contable para entidades de Gobierno.

Teniendo en cuenta el actual momento por el que atraviesa el país, esperamos que esta publicación sea un importante aporte para los regulados y la comunidad en general en el proceso de convergencia a prácticas contables líderes de aceptación por la comunidad internacional.

PEDRO LUÍS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ
Contador General de la Nación.

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

Los conceptos que componen la Doctrina están conformados por la clasificación temática, identificación, antecedentes, consideraciones y conclusiones, así:

Clasificación temática.

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

Los antecedentes.

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

Las consideraciones.

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

Las conclusiones.

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

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

Régimen de Contabilidad Pública precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica contenida a partir de las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, este se aplica en el año 2015 en las entidades para las cuales la aplicación del nuevo Marco Normativo rige a futuro.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público. Corresponde al Marco Normativo aplicable por las entidades que están

comprendidas en el marco de la Resolución 743 de 2013 y demás normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. Corresponde al Marco Normativo aplicable por las entidades reguladas mediante la Resolución 414 de 2014, expedida por la CGN.

Gobierno. Aplicable por las entidades que de conformidad con el Manual de estadísticas de las finanzas públicas hacen parte del Gobierno, cuyo marco normativo fue expedido mediante la Resolución 533 de 2015.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2017 con la entrada en aplicación la Resolución 533 de octubre 2015, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló dicha resolución.

Tema

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

Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Régimen De Contabilidad Pública Precedente



1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE**1.1. EFECTIVO**

CONCEPTO No. 20152000034431 DEL 24-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Efectivo – Caja
	SUBTEMA	Procedimiento para el manejo de fondos de caja menor en las entidades nacionales con régimen presupuestal de Empresas Industriales y Comerciales del Estado con carácter no financiero

PIEDAD GONZÁLEZ ARANTE

Auditora Control Interno

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial COTECMAR

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo del 25 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550003288-2, mediante la cual solicita aclaración sobre el procedimiento contable aplicable para el manejo de una caja menor a cargo de COTECMAR, que es una entidad descentralizada por servicios, sin ánimo de lucro, que se rige por el derecho privado y que tiene participación mixta.

CONSIDERACIONES

En las notas a los estados financieros de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial “COTECMAR con corte a 31 de diciembre de 2013, se señala lo siguiente:

“La Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial “COTECMAR” fue creada mediante la escritura pública No. 616 de julio 21 de 2000, de la Notaría Sexta de la ciudad de Cartagena, siendo sus fundadores el Ministerio de Defensa Nacional- Armada de la República de Colombia, la Universidad Nacional de Colombia, la Escuela Colombiana de Ingeniería “Julio Garavito” y la Universidad Tecnológica de Bolívar. Se constituyó como una entidad de derecho privado, descentralizada indirecta, de participación mixta, de carácter científico y tecnológico y sin fines de lucro; con una duración inicial hasta el 21 de junio del año 2029 y que luego fue extendida hasta el 16 de julio del año 2108, mediante escritura pública No. 1132 de la Notaría Sexta de Cartagena.

La Corporación fue inscrita en el registro de entidades sin ánimo de lucro de la Cámara de Comercio de Cartagena de Indias, D T y C., mediante registro mercantil número 09-2182-21 de octubre 24 de 2000 e inició operaciones el 1 de enero de 2001 (fecha de terminación de la etapa preoperativa). Su domicilio social principal está ubicado en la ciudad de Cartagena de Indias Distrito Turístico y Cultural y está sujeta al control fiscal de la Contraloría General de la República, conforme al artículo 2 de la ley 42 de 1993.”

Los artículos 3º y 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, respectivamente, en los literales a) y e), prescriben:

*“a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables,
(...)*

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos. (Subrayado fuera de texto)

Consecuente con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

“Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las Dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2768 del 28 de Diciembre de 2012, que reglamenta el Artículo 18 de la Ley 1593 de 2012, regula la constitución y funcionamiento de las Cajas Menores para las entidades del orden nacional, señalando, entre otras disposiciones, lo siguiente:

“ARTICULO 1°. Del campo de aplicación. Quedan sujetos a las disposiciones del presente decreto los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación y las entidades nacionales con régimen presupuestal de Empresa Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquellas con carácter no financiero, respecto de los recursos que le asigna la Nación.”

ARTICULO 2. De la Constitución. Las cajas menores se constituirán, para cada vigencia fiscal, mediante resolución suscrita por el Jefe del respectivo órgano, en la cual se indique la cuantía, el responsable, la finalidad y la clase de gastos que se pueden realizar. Así mismo, se deberá indicar la unidad ejecutora y la cuantía de cada rubro presupuestal.

Para la constitución y reembolso de las cajas menores se deberá contar con el respectivo Certificado d Disponibilidad Presupuestal.

(...)

Las cajas menores deberán ajustarse a las necesidades de cada entidad, siendo responsabilidad de los ordenadores del gasto de dichas entidades el buen uso de las mismas y el cumplimiento de las reglas que aquí se establecen.

(...)

ARTICULO 7°. Legalización. La legalización de los gastos de la caja menor deberá efectuarse durante los cinco (5) días siguientes a su realización.

No se podrán entregar nuevos recursos a un funcionario, hasta tanto no se haya legalizado el gasto anterior.

ARTICULO 8°. De las prohibiciones. No se podrán realizar con fondos de cajas menores las siguientes operaciones:

- 1. Fraccionar compras de un mismo elemento o servicio.*
- 2. Realizar desembolsos con destino a gastos de órganos diferentes de su propia organización.*
- 3. Efectuar pagos de contratos cuando de conformidad con el Estatuto de Contratación Administrativa y normas que lo reglamenten deban constar por escrito.*

4. Reconocer y pagar gastos por concepto de servicios personales y las contribuciones que establece la ley sobre la nómina, cesantías y pensiones.
5. Cambiar cheques o efectuar préstamos.
6. Adquirir elementos cuya existencia esté comprobada en el almacén o depósito de la entidad.
7. Efectuar gastos de servicios públicos, salvo que se trate de pagos en seccionales o regionales del respectivo órgano, correspondiendo a la entidad evaluar la urgencia y las razones que la sustentan.
8. Pagar gastos que no contengan los documentos soporte exigidos para su legalización, tales como facturas, resoluciones de comisión, recibos de registradora o la elaboración de una planilla de control.

ARTICULO 9°. *Del manejo del dinero. El manejo del dinero de caja menor se hará a través de una cuenta corriente de acuerdo con las normas legales vigentes. No obstante, se podrá manejar en efectivo hasta cinco (5) salarios mínimos legales mensuales vigentes*

(...)

ARTICULO 11°. *Del primer giro. Se efectuará con base en los siguientes requisitos:*

1. Que exista resolución de constitución expedida de conformidad con el presente decreto.
2. *Que el funcionario encargado de su administración haya constituido o ampliado la fianza de manejo y esté debidamente aprobada, amparando el monto total del valor de la caja menor.*

ARTICULO 13°. *De la legalización. En la legalización de los gastos para efectos del reembolso, se exigirá el cumplimiento de los requisitos que a continuación se indican:*

1. Que se haya registrado una solicitud de reembolso en el SIIF Nación.
2. Que los documentos presentados sean los originales y se encuentren firmados por los acreedores con identificación del nombre o razón social y el número del documento de identidad o NIT, objeto y cuantía.
3. Que la fecha del comprobante del gasto corresponda a la vigencia fiscal que se está legalizando.
4. Que el gasto se haya efectuado después de haberse constituido o reembolsado la caja menor según el caso.
5. Que se haya expedido la resolución de reconocimiento del gasto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 110 del Estatuto Orgánico del Presupuesto.

La legalización definitiva de las cajas menores, constituidas durante la vigencia fiscal, se hará antes del 29 de diciembre, fecha en la cual se deberá reintegrar el saldo sobrante y el respectivo cuentadante responderá por el incumplimiento de su legalización oportuna y del manejo del dinero que se encuentre a su cargo, sin perjuicio de las demás acciones legales a que hubiese lugar.

ARTICULO 14°. Del reembolso. Los reembolsos se harán en la cuantía de los gastos realizados, sin exceder el monto previsto en el respectivo rubro presupuestal, en forma mensual o cuando se haya consumido más de un setenta por ciento (70%), lo que ocurra primero, de algunos o todos los valores de los rubros presupuestales afectados. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al registro contable de las operaciones realizadas con recursos de una caja menor, respecto de la apertura, reembolso, y cierre de la vigencia, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1105 - CAJA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en dinero y equivalentes a dinero o asimilables, de disponibilidad inmediata. (...) (Subrayado fuera de texto).

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

3- El valor de la apertura o incremento de la caja menor.

(...)

SE ACREDITA CON:

(...)

4- El valor de la cancelación o disminución de cajas menores.

(...)

La cuenta bancaria aperturada para el manejo de la caja menor forma parte de los Activos de la entidad, respecto de los cuales el párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos, (...) en desarrollo de sus funciones de cometido estatal...”

Para efectos de la clasificación contable se debe utilizar la codificación prevista en el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que con relación al tema de la consulta, tal regulación indica:

“1105 CAJA: Representa el valor de los fondos en dinero y equivalentes a dinero o asimilables, de disponibilidad inmediata (...)”

A su vez, la Cuenta 1105 CAJA se desagrega en las subcuentas 110501 Caja principal y 110502 Caja menor.

CONCLUSIÓN:

El Decreto 2768 del 28 de Diciembre de 2012 reglamenta la constitución y funcionamiento de los fondos de Caja Menor en lo que respecta de los recursos que asigna la Nación a las entidades nacionales con régimen presupuestal de Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta de carácter no financiero con el régimen de aquellas.

Por tanto, cuando en una entidad de derecho privado, descentralizada indirecta, de participación mixta, de carácter científico y tecnológico y sin fines de lucro, como ocurre en el caso de COTECMAR, para la constitución y funcionamiento de una caja menor con recursos propios se deberán adoptar las políticas y procedimientos tanto administrativos como contables para el registro, reporte, control y verificación de las operaciones originadas en la utilización de tales fondos, en cumplimiento de lo señalado en la Ley 87 de 1993 y lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 357 de 2008

El control detallado de las transacciones realizadas con fondos de caja menor deberá soportarse con base en los documentos que identifiquen y soporten la operación efectuada, adelantando el registro mediante la utilización de libros auxiliares, tal como se describe a continuación:

a) El libro auxiliar de bancos (para el manejo de la cuenta corriente):

SE DEBITA CON:	SE ACREDITA CON:
Las consignaciones	Los pagos efectuados con cheque.
Las notas crédito del banco	Las notas débito expedidas por el banco.
Los traslados realizados por la Tesorería	Los retiros con destino a satisfacer los pagos en efectivo.
Los ajustes a que haya lugar	Los retiros efectuados para el reintegro al tesoro principal de los rendimientos financieros, si se liquidan.
	Los ajustes a que haya lugar.
	El retiro del saldo por cierre del periodo fiscal.

b) El libro auxiliar de caja (manejo de efectivo):

SE DEBITA CON:	SE ACREDITA CON:
Los traslados de la cuenta corriente del fondo fijo para ser manejados en efectivo	Los pagos en efectivo por la compra de bienes y servicios
Los ajustes a que haya lugar	Los ajustes a que haya lugar
	Las consignaciones a la cuenta corriente
	El cierre al final del periodo fiscal

La apertura de las Cajas menores se registra mediante un débito en la subcuenta 110502- Caja menor, de la Cuenta 1105 CAJA como resultado del traslado de recursos disponibles para ese fin, con crédito a la subcuenta que corresponda de la Cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el reembolso, se debitan los registros necesarios que correspondan las respectivas subcuentas de la Cuenta, Clase y Grupo que correspondan a la naturaleza de las erogaciones o gastos, y la contrapartida corresponde a un registro crédito a la subcuenta que corresponda de la Cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, así como en las cuentas de pasivo por los descuentos y retenciones que eventualmente se deriven de las transacciones efectuadas por este mecanismo.

El cierre del saldo no ejecutado de la caja menor, en el momento en que se disponga que no continúa en funcionamiento, se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la Cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 110502- Caja menor, de la Cuenta 1105 CAJA.

CONCEPTO No. 20152000037261 DEL 30-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Efectivo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración cuentas bancarias relacionadas con convenios suscritos y no liquidados

Señor
FABIAN PÉREZ LOZADA
Secretaria de Hacienda
Municipio de Aipe - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico enviado al buzón de Atención al Cliente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y trasladado a la Contaduría General de la Nación-CGN mediante radicado No. 2015-5000-04321-2, en el que consulta el procedimiento que debe realizar una entidad para depurar algunas cuentas bancarias, que presentan saldos que corresponden a convenios suscritos y que llevan más de cinco años sin liquidarse y si se puede hacer algún tipo de saneamiento fiscal donde la entidad pueda cancelar dichas cuentas bancarias.

Se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública- RCP, indica como una de las características que debe cumplir la información contable pública la siguiente:

*“103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

*105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

*106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.”*

El numeral 3 del “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación” adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, dispone que, “con el propósito de lograr una información contable con características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, entre otros, los siguientes elementos”:

3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad. (...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de contexto).

Así mismo, el numeral 3.7, del mismo texto normativo, en relación con los soportes documentales, señala:

“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de contexto).

Por su parte, el numeral 3.8 concerniente a las conciliaciones de información, expresa: “Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, describe las siguientes cuentas:

1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS:

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

4808 - OTROS INGRESOS ORDINARIOS:

“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

Para garantizar que la información generada cumple las características definidas en el RCP, a entidad contable debe realizar todas aquellas acciones de carácter administrativo necesarias para obtener los documentos soportes idóneos, entre los cuales se encuentra

la liquidación de los contratos, independientemente del tiempo que ellos lleven sin liquidarse, a efectos de proceder a reconocer contablemente los hechos financieros y económicos resultantes de dicha gestión en las cuentas y subcuentas correspondientes.

De ello podrán desprenderse acciones que dan lugar devolución de recursos al tercero, caso en el cual se procederá a registrar un débito en la subcuenta y cuenta donde se encuentre registrado el pasivo correspondiente y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si efectuados los procesos de liquidación se concluye que no hay lugar a reintegro de dineros al tercero, ni se evidencia que se haya incurrido en errores u omisiones de registro, se puede proceder a cancelar el pasivo donde se encuentren reconocidas las obligaciones respectivas y registrar un ingreso en la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

No es competencia de la Contaduría General de la Nación dar instrucciones sobre la cancelación de las cuentas bancarias ni de aplicación de procesos de saneamiento fiscal.

1.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20152000001471 DEL 29-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Provisión para Inversiones patrimoniales en entidades en Liquidación

Doctora
OMAYRA OTERO SANTOS
Profesional Universitario - Contabilidad
Alcaldía de San Gil
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación electrónica radicada en la Contaduría General de la Nación – CGN con el No. 2014550004229-2, mediante la cual solicita orientación para el registro

contable de la provisión para inversiones Patrimoniales en entidades en liquidación. En la comunicación manifiestan que:

“¿Según plan de cuentas para registro de la provisión en el activo se contabiliza en la cuenta 128036 provisión de inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, la contrapartida en el gasto es en la cuenta 5302 provisión para protección de inversiones, no existe la subcuenta para provisión de protección de inversiones en liquidación, en que cuenta tengo que llevar su contrapartida?”

CONSIDERACIONES

La información de las entidades públicas para que cumpla con los objetivos de la información contable pública, conlleva en su proceso de elaboración, aplicar los lineamientos contenidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de la Contabilidad Pública, en materia de las características cualitativas, principios, normas y procedimientos, de los cuales es pertinente hacer referencia a los siguientes:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la confiabilidad es consecuencia de la observancia de la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad.

104. Razonabilidad: La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)

“143. Noción. Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. (...)

144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo. (Subrayados fuera del texto) “

Por su parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN: Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y 1208- Inversiones patrimoniales en entidades controladas.

1280 PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR) Representa el valor estimado de la contingencia de pérdida de las inversiones (...); de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, por la aplicación de la metodología de actualización y por el ajuste al valor intrínseco; y, en las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, por el ajuste al valor intrínseco.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5302-Provisión para Protección de Inversiones.

SE DEBITA CON: 1- La aplicación de la provisión por castigo de la inversión, previo cumplimiento de los requisitos establecidos. 2- El valor de la disminución de la provisión por venta, redención o cesión. 3- La reversión de la provisión en exceso. 4- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer el evento que la originó.

SE ACREDITA CON: 1 - El valor de las provisiones constituidas.

5302 PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES. Representa el valor estimado de la contingencia de pérdida de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, (...) de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, por la aplicación de la metodología de actualización y por el ajuste al valor intrínseco; y, en las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, por el ajuste al valor intrínseco.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1280-Provisión para Protección de Inversiones (Cr).

SE DEBITA CON: 1- El valor de las provisiones causadas durante el período contable.

SE ACREDITA CON: 1.- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período contable, al desaparecer el evento que las originó. 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”(Subrayados fuera del texto)

Para el caso en consulta, el Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“10. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. (...)

En el evento en que las variaciones negativas de los resultados alcancen el valor neto de la inversión, debe abandonarse el método de participación patrimonial, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.

14. VARIACIONES ORIGINADAS EN LAS DEMÁS PARTIDAS PATRIMONIALES. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo al superávit por el método de participación patrimonial. (...)

Cuando el superávit por el método de participación no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión lleque a cero. Para el registro se debita la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Las variaciones negativas adicionales no son objeto de reconocimiento, por lo cual debe abandonarse el método de participación patrimonial hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas. (...)

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben actualizarse cuando se disponga de la información, como mínimo trimestralmente.

(...)

17. AJUSTE AL VALOR INTRÍNSECO. Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco cuando se disponga de este valor, con el fin de

reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. Si como resultado de la comparación el valor de la inversión es inferior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. Si por el contrario, como resultado de la comparación el valor de la inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

(...)

20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.

La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). (...)

(...)

23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que resulte de

restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial. (...)

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS (...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones que anteceden, se concluye lo siguiente:

Las partidas registradas en la subcuenta 128036 Provisión de inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, corresponden a la dinámica de reclasificar los saldos reconocidos en las subcuentas de provisión de las inversiones patrimoniales realizadas por la entidad contable pública, en entidades controladas y no controladas al momento de cambiar al estado de "En liquidación". Ahora bien, de acuerdo con el numeral 23 del Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación no son objeto de actualización, y por lo tanto, a partir del momento en que entran en liquidación no dan lugar a reconocer nuevos importes en subcuenta alguna de la cuenta 5302 PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES.

CONCEPTO 20152000004001 DEL 20-02-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
TEMAS	Inversiones e Instrumentos Derivados
SUBTEMAS	Cancelación de saldo en la cuenta de Inversiones, por traslado de TES a la Dirección del Tesoro Nacional.

Doctor
LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO
Contador
Ministerio de Educación Nacional

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500002542 en la cual formula la siguiente consulta:

“(..) De acuerdo con las directrices establecidas para la contabilización de la utilidad valorizaciones o pérdida que generan los TES en cada periodo, estas se registran como un mayor valor o menor valor de la inversión.

Siguiendo los lineamientos de la Dirección del Tesoro Nacional se realizó el traslado de los TES en el mes de diciembre por el valor de negociación quedando un saldo por concepto de la valorización registrada en cada periodo.

¿Cuál es la contabilización para este valor si la cuenta Inversiones debe quedar en cero?”

De otra parte, el consultante aclaró mediante correo electrónico que la operación de traslado de los TES a la Dirección del Tesoro Nacional, se originó en lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto 2785 de 2013, el cual dispone que:

“Artículo 4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir de la vigencia del presente Decreto y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los recursos propios, administrados y de los fondos especiales que a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto se encuentren invertidos en Títulos de Deuda Pública emitidos por la Nación o cualquier otro activo financiero distinto de éstos, se incorporarán como ingresos del Sistema de Cuenta Única Nacional por su valor equivalente a precios de mercado, para lo cual se realizará una transferencia de los derechos incorporados en dichos títulos ante el Depósito Central de Valores del Banco de la República a favor de la Nación - Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Adicionalmente, informa que la Subcontaduría de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación, mediante el procedimiento SIIF, para el reconocimiento de las operaciones en la cuenta Única nacional CUN, señaló los registros contables para la transferencia a la Dirección del Tesoro Nacional de los recursos en Títulos de Tesorería TES. Este procedimiento señala lo siguiente:

“Transferencias de recursos en títulos de tesorería-TES.

9. *Las entidades o fondos especiales que tengan títulos de tesorería TES, deben crear por el módulo de ingresos un documento de recaudo por clasificar de títulos, (...) dependiendo si la inversión está registrada con fines de política o para administrar la liquidez. (...)*”, registrando un débito a la subcuenta 142402-En Administración de la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 120101- Títulos de tesorería TES, de la cuenta 1201 INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, o la subcuenta 120109 Títulos de tesorería TES de la cuenta 1203 INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, según corresponda.

CONSIDERACIONES

Los numerales 2 y 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, señalan:

“2. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

“Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las inversiones de administración de liquidez no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda.

3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al

momento de la actualización.

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se registra debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 480585-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Cuando el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es menor que el valor registrado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 580569-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Si como resultado de la aplicación de las metodologías que para el efecto expida la Superintendencia Financiera, la actualización de estas inversiones se realiza con base en la Tasa Interna de Retorno, la diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. "

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que en la fecha de la transferencia de los TES a la Dirección del Tesoro Nacional, la entidad debió actualizar la inversión a precios de mercado, afectando como mayor o menor valor de la inversión, con cargo a ingresos o gastos por concepto de valoración de inversiones, según corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del procedimiento el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, y por este mismo valor debe efectuarse el descargo al efectuar el traslado ordenado mediante el Decreto 2785 de 2013.

En consecuencia, no debe quedar ningún saldo, después de efectuar el traslado aludido, razón por la cual la entidad deberá efectuar los ajustes pertinentes, para que sus registros contables sean consecuentes con lo anteriormente preceptuado.

CONCEPTO No. 20152000018771 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Instrumentos derivados con fines de cobertura
	SUBTEMA	Aplicación anticipada de la contabilidad de coberturas de flujos de efectivo bajo NIC 39 desde el Estado Financiero preparado bajo el Régimen de Contabilidad Pública al cierre del 31 de diciembre de 2014

MARIA PAULA CAMACHO ROZO

Representante Legal

Oleoducto Central S.A. - Ocesa

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 26 de febrero de 2015, radicado con el número 2015-550-000805-2 en el cual se solicita a este despacho autorización para la aplicación anticipada de la contabilidad de coberturas de flujos de efectivo bajo NIC 39 desde el Estado Financiero preparado bajo el Régimen de Contabilidad Pública al cierre del 31 de diciembre de 2014, con el fin de eliminar la asimetría contable existente en los dos marcos normativos de preparación de información financiera para una misma transacción.

CONSIDERACIONES

Al respecto la CGN considera inconveniente la aplicación anticipada de los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera en la preparación de la información con corte al 31 de diciembre de 2014, en la medida que la Resolución 743 de 2013, establece el nuevo marco de regulación contable incorporando las Normas Internacionales de Información Financiera a través del anexo del Decreto 2784 de 2012 así como el cronograma para su implementación.

Las asimetrías contables que se menciona se subsana a partir de la elaboración del estado de situación financiera de apertura que debió elaborarse al 1 de enero de 2014, en el cual se incorporan los impactos de la aplicación de las NIIF, originados principalmente en los

criterios en lo que se distancian estas normas y el Régimen de Contabilidad actual. Adicionalmente en el periodo de transición, es decir durante del año 2014, la entidad debió de manera simultánea, preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, a fin de obtener información financiera para propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique, por primera vez, el nuevo marco de regulación contable.

CONCLUSIONES

Así las cosas, al 31 de diciembre de 2014, se debió preparar desde la base transaccional información financiera conforme al Régimen de Contabilidad actual y simultáneamente información a ese mismo corte, conforme al nuevo marco de regulación contable, es decir las Normas Internacionales de Información Financiera, realizando las respectivas conciliaciones patrimoniales tanto en la aplicación por primera vez al 1 de enero de 2014 como al cierre de ese mismo año. A partir del año 2015 la entidad presentará los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20152000032421 DEL 03-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones referidas al recibo por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA de bienes inmuebles procedentes de la liquidación parcial pero definitiva de remantes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS en liquidación, ordenada mediante escritura No. 17837 de la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín.

Doctor
ADOLFO LEÓN PALACIO SÁNCHEZ
Honorable Diputado
Miembro de la Comisión de Hacienda y Crédito Público
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a lo expresado en su Comunicado Externo radicado en esta entidad con el No. 2015-550-003400-2 de fecha 7 de julio de 2015, donde manifiesta:

“Considerando que el concepto se estableció claramente cómo debería ser el registro contable de esta operación y teniendo en cuenta que el IDEA registró como otros ingresos extraordinarios la diferencia entre el avalúo comercial entre los inmuebles y el costo por el que hablan sido aportados y habiéndose realizado un registro por \$ 63.216.915.868 como otros ingresos extraordinarios, lo que hizo que en el 2014 el IDEA mostrara una utilidad neta de \$54.546.155.000 lo cual constituye un excedente que con seguridad será distribuido al Departamento para su inversión, sin que los recursos hayan entrado o vayan a entrar, como producto de esta operación”

Con base en lo anterior, este Despacho resuelve sus inquietudes en la siguiente forma:

CONSIDERACIONES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Dado que el IDEA no es una empresa societaria y que se trata de un Establecimiento Público, se debe considerar lo señalado por el Consejo de Estado en el concepto 1372 de 2001, que en relación con la naturaleza jurídica de este tipo de entidades públicas y sus diferencias en relación con las empresas industriales y comerciales del Estado, señaló lo siguiente:

“En cuanto a la dirección y administración de los establecimientos públicos, el artículo 72 de la misma ley la asigna a un consejo directivo y un director, gerente o presidente y la de las empresas industriales y comerciales del Estado, el artículo 88 la atribuye a una junta directiva y un gerente o presidente.

De manera sucinta se observa que existen varios elementos comunes o similares entre los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado: el acto de su creación o autorización (en el caso de las empresas), ley, ordenanza o acuerdo, según el nivel; la personería jurídica; la autonomía administrativa y financiera; el patrimonio o el capital independiente y los órganos de dirección y administración.

Pero existen elementos que vienen a marcar la diferencia entre las dos clases de entidades descentralizadas: su objeto y el derecho aplicable.

Mientras el objeto de los establecimientos públicos consiste en dos acciones principales: atender funciones administrativas y prestar servicios públicos, el de las empresas industriales y comerciales del Estado es una: desarrollar actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica.

Además, los establecimientos públicos siguen las reglas del derecho público, en cambio, las empresas industriales y comerciales del Estado siguen las del derecho privado, salvo las excepciones que contempla la ley.

De todas maneras, el hecho fundamental es la naturaleza jurídica que se le otorgue al momento de la creación de la entidad pues por la competencia constitucional y legal, es el legislador, la asamblea o el concejo quien define la clase de entidad que es.

Sobre este punto se pronunció la Sala en el Concepto No. 076 del 21 de noviembre de 1986, en los siguientes términos:

"Los artículos 5º y 6º del Decreto ley 1050 de 1968, antes transcritos definen los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado, pero no predeterminan las actividades que correspondan a aquellos o a éstas: porque la ley puede escoger entre ellos el más conveniente para la actividad que se trate de realizar, sin más límite que el que se deriva de la estructura constitucional del país porque, con esta misma limitación, por su propia naturaleza sean necesariamente, administrativas o comerciales y que; en su orden exclusivamente deban cumplirse por establecimientos públicas a empresas 'industriales y comerciales del Estado; porque, por el contrario, cada una de esas entidades puede ser creada por ley especial que señale su objeto o finalidad y prescriba las funciones que deba cumplir; y porque la misma ley que crea la entidad define la índole o naturaleza de la actividad que le incumbe: Si establecimiento público nacional, la actividad prevaeciente será administrativa; si es empresa industrial o comercial del Estado, ella será de derecho privado.

De donde se deduce que para el cumplimiento de una determinada actividad, dentro de los límites constitucionales, la ley puede optar entre el establecimiento público y la empresa industrial y comercial del Estado, según se busque realizar una determinada

actividad por un procedimiento de derecho público o de derecho privado: si la primera será administrativa, si la segunda civil o comercial".

El acto de creación de una entidad determina su naturaleza jurídica y mientras no se modifique ese acto o este no se encuentre en contradicción con normas jurídicas de jerarquía superior, la entidad mantiene su naturaleza."

En lo que respecta al proceso presupuestal a cargo de un establecimiento público, la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el concepto No. 022157 de fecha 06 de agosto de 2009, indica lo siguiente:

"De acuerdo con el artículo 352 de la Constitución Política y los artículos 104 y 109 del Decreto 111 de 1996, las entidades territoriales deben expedir las normas que en materia presupuestal señalen parámetros no sólo a las entidades que hacen parte de su presupuesto general (presupuesto del ente territorial y de los establecimientos públicos del orden territorial), sino también de sus empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras, y de aquellas entidades que se les establezca para efectos presupuestales el régimen de las empresas industriales y comerciales del estado (empresas de servicios públicos domiciliarios en cuyo capital la entidad territorial o sus entidades descentralizadas posean el 90% o más y empresas sociales del estado del orden territorial),respetando en todo caso los principios y las disposiciones contenidos en el ordenamiento constitucional, Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación, Decreto 115 de 1996, Ley 617 de 2000 y Ley 819 de 2003, o la aplicación de estas normas en lo que fuere pertinente para cada entidad territorial en ausencia de las normas orgánicas de presupuesto a nivel de estas entidades.

Por lo tanto, la asesoría que solicita debe buscarla en principio en el Estatuto Orgánico de Presupuesto del ente territorial respectivo; nuestra respuesta se soporta en el ordenamiento constitucional y nacional, el cual no debe diferir sustancialmente del ordenamiento propio de cada ente territorial".

En materia de distribución de beneficios financieros y económicos, el IDEA debe aplicar lo señalado en el Artículo 25 del Estatuto orgánico de Presupuesto del Departamento de Antioquia, donde se establece lo siguiente:

Artículo 25. Unidad de caja. *Con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General del Departamento*

Parágrafo 1. Se exceptúan los recursos de destinación especial para los cuales exista norma expresa que así los defina.

Parágrafo 2. Los excedentes financieros de los Establecimientos Públicos del orden departamental que se liquiden al cierre de la vigencia fiscal son propiedad del Departamento y será el Gobierno Departamental quien determine las directrices para su apropiación final. (Subrayado fuera de texto)

Los excedentes financieros son parte de los denominados “recursos del balance”. Al respecto, la Dirección General de Presupuesto, en documento denominado “Aspectos Generales de Proceso Presupuestal Colombiano”, señala lo siguiente:

“1.2.2.2. Recursos del Balance

Son los provenientes de la liquidación del ejercicio fiscal del año inmediatamente anterior, resultantes de la diferencia que se origina al comparar el recaudo de los ingresos de libre disponibilidad, incluyendo los no presupuestados y las disponibilidades iniciales en efectivo, frente a la suma de los pagos efectuados durante la vigencia fiscal con cargo a las apropiaciones vigentes, las reservas presupuestales y las cuentas por pagar constituidas a 31 de diciembre. Este resultado debe ser incorporado al presupuesto como un servicio de la deuda en el evento de que los ingresos sean inferiores a los gastos; si por el contrario la ejecución de los ingresos es superior a los gastos, esta diferencia se puede incluir en el presupuesto de ingresos. (Subrayado fuera de texto)

La doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación mediante concepto 20093-127186 de 13 de mayo de 2009, respecto de la distribución de utilidades, señaló lo siguiente:

“La cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO contiene en su dinámica la posibilidad de reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, o a la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero esta situación no configura una contradicción, ni debe generar mayor confusión en las entidades, por cuanto son excluyentes, puesto que las entidades contables públicas que utilizan la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, son las que tienen la posibilidad de realizar distribución de utilidades, o acumular pérdidas, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismos competente, que para el caso corresponden a las empresas societarias, es decir, las que tienen una composición patrimonial en la cual participan varias personas en calidad de socios o accionistas. Por su parte, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, precisa que se utiliza por establecimientos públicos y demás entidades no societarias. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el recibo de bienes inmuebles procedentes de la distribución de remantes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN, es necesario tener presente lo señalado en el artículo 247 del Código de Comercio, el cual establece:

“ARTÍCULO 247. DISTRIBUCIÓN DE REMANENTE ENTRE SOCIOS - PROCEDIMIENTO.

Pagado el pasivo externo de la sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

La distribución se hará constar en acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

Tal acta se protocolizará en una notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.

PARÁGRAFO. *Cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la ley, deberán cumplirse éstas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada.” (Subrayado fuera de texto)*

Al respecto, la Asamblea de Accionistas de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S. EN LIQUIDACIÓN realizada el 11 de diciembre de 2014, en el numeral 8 del acta No. 12, aprobó lo siguiente:

“En ese orden de ideas y toda vez que los activos sociales exceden en más del doble el pasivo externo, dándose aplicación al artículo 241 del Código de Comercio, el único accionista imparte su aprobación para una liquidación y adjudicación parcial mediante el reembolso definitivo de remanentes contra el patrimonio de la compañía (no como anticipo y por lo tanto no se genera una cuenta por cobrar a favor de la sociedad y a cargo del accionista) por \$ 85.681.213.800 valor que en el exceso del doble del activo contabilizado y permitido legalmente para ser adjudicado de manera definitiva al único accionista de la sociedad, afectando los siguientes Inmuebles:

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La liquidación parcial pero definitiva de remanentes antes señalada se protocolizó mediante escritura número diez y siete mil ochocientos treinta y siete (17837), oficializada en diciembre de 2014 en la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín, la que en el “segundo acto” de la misma, señala:

“SEGUNDO ACTO — LIQUIDACIÓN PARCIAL DE REMANENTES

Compareció (...), quien en el presente acto obra como liquidador principal, y por lo tanto, en nombre y representación de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN con NIT. 900.456.182-4 constituida por medio de documento privado de

julio 11 del año 2011, (...); y manifestó por medio del presente instrumento público, celebrar contrato mediante el cual se transfieren a título de DISTRIBUCIÓN ANTICIPADA PERO DEFINITIVA DE REMANENTES dentro del proceso de liquidación de la SOCIEDAD PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN los inmuebles que a continuación se mencionan, previa las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

- 1. Que por medio del acta no. 09 de diciembre 27 de 2013 se declaró disuelta la sociedad y se procedió con la liquidación de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S.*
- 2. Que en la Asamblea de Accionistas de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S. EN LIQUIDACIÓN realizada el 11 de diciembre de 2014, estando presente el único accionista, el INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA - IDEA, titular del cien por ciento de las acciones en las que se encuentra dividido el capital suscrito y pagado la Compañía se aprobó en el numeral 8 del orden del día del acta no. 12, la liquidación y adjudicación parcial pero definitiva de remanentes, con base en el artículo 241 del Código de Comercio. Documento que se protocoliza y forma parte integral de la presente escritura pública”.*

CLÁUSULAS

TERCERA. Por medio de la presente escritura pública LA SOCIEDAD PARQUE MANANTIALES SA.S. EN LIQUIDACIÓN transfiere a título de distribución anticipada pero definitiva de remanentes a favor del INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA IDEA los siguientes inmuebles: (...). (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para determinar el procedimiento contable a seguir cuando se transfiere a título de distribución anticipada pero definitiva de remanentes, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA debe considerar la normatividad contable señalada por la contaduría General de la Nación en el Régimen de contabilidad Pública –RCP–, que en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con el principio contable de devengo o causación, señala:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (Subrayado fuera de texto)

Para el reconocimiento de la inversión en entidades en liquidación, el Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, en el Capítulo I, referido al “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”, determina lo siguiente:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

(...)

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

Cuando el traspaso de los bienes corresponde a la cancelación parcial o total del capital inicialmente invertido por IDEA, se debe observar lo establecido en la dinámica de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN incorporada en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, donde se señala:

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

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

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. *El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.*

SE ACREDITA CON:

1. El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
2. *El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos". (Subrayado fuera de texto).*

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública PGCP, en lo los párrafos 255 y 264, se define al patrimonio y los ingresos así:

“Patrimonio institucional

255. **Noción.** *Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.*

(...)

Ingresos

264. **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.” (Subrayado fuera de texto).

Por último, este Despacho emitió doctrina mediante concepto 20152000030931 de fecha 13 de julio de 2015, donde señaló lo siguiente:

“2. Reconocimiento del recibo de los bienes entregados por una empresa en liquidación por parte de la entidad propietaria de los derechos patrimoniales sobre ésta.

Previo a abordar el tratamiento contable para el reconocimiento de la diferencia de valor que se presenta entre el valor en libros de la inversión y el valor de los activos recibidos,

es necesario clarificar que al revisar los estatutos de Parque Manantiales S.A.S., en particular los artículos que tratan sobre el nombre, el capital autorizado y derechos sobre las acciones ordinarias, se concluye que es procedente reconocer como inversión dichas acciones, toda vez que se cumple con la definición de una inversión en una entidad controlada, independientemente a que el IDEA posee el 100% del patrimonio. Por lo anterior, dicha inversión debió reconocerse por el costo y actualizarse por el método de participación patrimonial.

Una vez definida y ordenada la liquidación de Parque Manantiales S.A.S., IDEA debió reclasificar la inversión a la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, por el valor que resultó de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial que a dicha fecha hubiese reconocido y a partir de dicho momento la inversión no debió actualizarse más.

Con posterioridad a dicho momento, las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, tal como lo señala el Manual de Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en el Capítulo I, numeral 23, del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”.

Con la culminación de un proceso de liquidación, el remanente que resulte de realizar los activos y cancelar la totalidad de los pasivos externos o con terceros, debe ser incorporado en la contabilidad de los accionistas, sustituyendo la inversión por el valor neto de los activos y los pasivos incorporados. El valor por el cual deben registrarse los activos es el valor convenido. Para el caso de la consulta, el valor se encuentra determinado en las escrituras de traslado de la propiedad de los activos.

Siendo este el caso, IDEA debe reconocer un débito en las cuentas que representen los activos recibidos, un crédito en las cuentas que representen los pasivos recibidos y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, hasta por el valor de la inversión. Como se presenta una diferencia positiva entre el valor de la inversión y el neto del valor de los activos y pasivos recibidos, dicha diferencia se reconoce como un ingreso en el resultado del ejercicio en la subcuenta 480806-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, toda vez que dicha diferencia involucra un incremento del patrimonio público del IDEA, representado en un mayor valor de los activos, producto de la realización de la inversión en la liquidada. Máxime si se tiene en cuenta que la valorización de los predios se conformó cuando no estaban en su poder, es decir previo a su adquisición.

Ahora bien si este no es caso y se presentara que por disposiciones de orden estatutario o legal, el IDEA es un simple receptor de bienes que entrega una entidad en liquidación, sin

que con ello se conjugue o se le reintegre la inversión representada en derechos patrimoniales en Sociedad Parque Manantiales S.A.S en liquidación, deberá incorporar los bienes mediante un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y, un crédito en la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda”.

CONCLUSIONES

1. Distribución de excedentes financieros por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con la distribución de excedentes financieros por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia –IDEA–, por tratarse de un asunto de carácter administrativo y presupuestal.

Sin embargo, será necesario tener en cuenta que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA es un Establecimiento Público descentralizado y que en el sector público, de conformidad con la regulación legal vigente, la distribución de utilidades o la acumulación de pérdidas únicamente procede en empresas públicas de carácter societario, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismo competente.

2. Recibo de bienes procedentes de una empresa societaria pública en liquidación

En desarrollo de un proceso de liquidación de una sociedad donde el sector gobierno público posee derechos accionarios pueden derivarse, entre otros eventos, (i) la entrega de bienes a otras entidades del sector gobierno para incorporarlos a sus procesos de cometido estatal o para que continúen con el desarrollo de actividades misionales a cargo de la entidad liquidada, o (ii) la entrega de bienes a las entidades propietarias de derechos patrimoniales en la entidad liquidada, como restitución de los derechos inherentes a su inversión, por tratarse de activos remanentes del proceso de liquidación.

En el caso específico consultado por usted, referido al recibo de bienes inmuebles procedentes de la liquidación parcial pero definitiva de remanentes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS en liquidación, asunto protocolizado mediante escritura No. 17837 de la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín, corresponde al segundo evento antes señalado, esto es, a la entrega de bienes a las entidades propietarias de derechos patrimoniales en la entidad liquidada como restitución parcial

o definitiva de tales derechos, por tratarse de activos remanentes del proceso de liquidación.

Por tanto, el procedimiento contable que debe aplicar el IDEA es el señalado en el párrafo quinto del numeral 2 de las conclusiones anotadas por este Despacho en el concepto 20152000030931 de fecha 13 de julio de 2015. Por tanto, debió reconocer un débito en las cuentas que representaban los activos recibidos y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, hasta por el valor de la inversión. La diferencia debe reconocerse contra las cuentas de resultado.

Ahora bien, cuando se trata de la entrega de bienes a otras entidades del sector gobierno para incorporarlos a sus procesos de cometido estatal o para que continúen con el desarrollo de actividades misionales que tenía a cargo de la entidad liquidada, sin que con ello se restituyan derechos patrimoniales, debe aplicarse el procedimiento indicado en el radicado 20154600023371 del 25 de mayo de 2015.

CONCEPTO No. 20152000033841 DEL 18-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones referidas al recibo por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA de bienes inmuebles procedentes de la liquidación parcial pero definitiva de remantes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS en liquidación, ordenada mediante escritura No. 17837 de la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín.

Doctor
ALFREDO RAMOS MAYA
Senador de la República de Colombia
Miembro de la Comisión IV de Presupuesto y Plan Nacional de Desarrollo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de información de conformidad con lo previsto en Artículo 258 de la ley 5ª de 1992, presentada a este Despacho mediante radicación No. 2015-550-003840-2 de fecha 4 de agosto de 2015, donde manifiesta:

“Asunto: Solicitud de información Artículo 258 de la ley 5ª de 1992.

ALFREDO RAMOS MAYA, mayor de edad, domiciliado en la ciudad de Medellín, identificado con la cédula de ciudadanía No. 11.188.181 de la misma ciudad, actuando como Senador de la República de Colombia y en virtud de lo dispuesto en el artículo 258 de la Ley 5° de 1992, me dirijo a esa entidad, en ejercicio del Derecho de Solicitud de Información y del control que corresponde adelantar al Congreso, con el fin de que ese Despacho:

Respetuosamente revise la operación que por \$63.216.915.868, contabilizó el Instituto de Fomento Municipal de Antioquia, conocido como IDEA.

Lo operación corresponde o la inversión que esta entidad tenía en la sociedad Parque Manantiales, cuya liquidación se elevó a escritura pública el día 30 de diciembre de 2014 y que fue contabilizada en ese año como un ingreso extraordinario, para que de esta manera el Instituto muestre una utilidad o un excedente neto de \$53.762.604, sin que los activos se hayan enajenado, sino que simplemente se incorporaron al patrimonio del IDEA como producto de la liquidación de parque Manantiales.

Solicito verificar si la contabilización obedece a los principios y técnicas contables, o si, por el contrario, se están contabilizando utilidades no realizados que llevan a distribuir excedentes que no se han hecho efectivos y que solamente se podrán disponer cuando se produzca la venta efectiva de los terrenos objeto de la incorporación,

El día 25 de mayo del presente año el Subcontador General de la Nación Doctor Juan Guillermo Hoyos Pérez en respuesta a derecho de petición formulado por el Diputado de Antioquia, Adolfo León Palacio Sánchez, respondió y determinó con claridad la manera como el IDEA debería contabilizar la incorporación de los activos entregados en el proceso de liquidación de la sociedad Parque Manantiales y que habían sido aportados por el IDEA como inversión a dicha sociedad.

Considerando que el concepto se estableció claramente cómo debería ser el registro contable de esta operación y teniendo en cuenta que el IDEA registró como otros ingresos extraordinarios la diferencia entre el avalúo comercial entre los inmuebles y el costo por el que habían sido aportados y habiéndose realizado un registro por \$63.216.915.868 como otros ingresos extraordinarios, lo que hizo que en el 2014 el IDEA mostrara una utilidad neta de \$54.546.155.000 lo cual constituye un excedente que con seguridad será distribuido al Departamento para su inversión, sin que los recursos hayan entrado o vayan a entrar, como producto de esta operación.

Considerando que el IDEA no se ha ajustado a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación, de acuerdo con el concepto emitido el 25 de mayo de 2015 con radicado número 20154600023371, por el Subcontador General de la Nación, Doctor Juan Guillermo Hoyos Pérez, le solicito su intervención y se me conceptúe sobre las operaciones realizadas por el IDEA”.

Con base en lo anterior, este Despacho resuelve sus inquietudes en la siguiente forma:

CONSIDERACIONES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Dado que el IDEA no es una empresa societaria y que se trata de un Establecimiento Público, se debe considerar lo señalado por el Consejo de Estado en el concepto 1372 de 2001, que en relación con la naturaleza jurídica de este tipo de entidades públicas y sus diferencias en relación con las empresas industriales y comerciales del Estado, señaló lo siguiente:

“En cuanto a la dirección y administración de los establecimientos públicos, el artículo 72 de la misma ley la asigna a un consejo directivo y un director, gerente o presidente y la de las empresas industriales y comerciales del Estado, el artículo 88 la atribuye a una junta directiva y un gerente o presidente.

De manera sucinta se observa que existen varios elementos comunes o similares entre los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado: el acto de su creación o autorización (en el caso de las empresas), ley, ordenanza o acuerdo, según el nivel; la personería jurídica; la autonomía administrativa y financiera; el patrimonio o el capital independiente y los órganos de dirección y administración.

Pero existen elementos que vienen a marcar la diferencia entre las dos clases de entidades descentralizadas: su objeto y el derecho aplicable.

Mientras el objeto de los establecimientos públicos consiste en dos acciones principales: atender funciones administrativas y prestar servicios públicos, el de las

empresas industriales y comerciales del Estado es una: desarrollar actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica.

Además, los establecimientos públicos siguen las reglas del derecho público, en cambio, las empresas industriales y comerciales del Estado siguen las del derecho privado, salvo las excepciones que contempla la ley.

De todas maneras, el hecho fundamental es la naturaleza jurídica que se le otorgue al momento de la creación de la entidad pues por la competencia constitucional y legal, es el legislador, la asamblea o el concejo quien define la clase de entidad que es.

Sobre este punto se pronunció la Sala en el Concepto No. 076 del 21 de noviembre de 1986, en los siguientes términos:

"Los artículos 5º y 6º del Decreto ley 1050 de 1968, antes transcritos definen los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado, pero no predeterminan las actividades que correspondan a aquellos o a éstas: porque la ley puede escoger entre ellos el más conveniente para la actividad que se trate de realizar, sin más límite que el que se deriva de la estructura constitucional del país porque, con esta misma limitación, por su propia naturaleza sean necesariamente, administrativas o comerciales y que; en su orden exclusivamente deban cumplirse por establecimientos públicos a empresas 'industriales y comerciales del Estado; porque, por el contrario, cada una de esas entidades puede ser creada por ley especial que señale su objeto o finalidad y prescriba las funciones que deba cumplir; y porque la misma ley que crea la entidad define la índole o naturaleza de la actividad que le incumbe: Si establecimiento público nacional, la actividad prevaleciente será administrativa; si es empresa industrial o comercial del Estado, ella será de derecho privado.

De donde se deduce que para el cumplimiento de una determinada actividad, dentro de los límites constitucionales, la ley puede optar entre el establecimiento público y la empresa industrial y comercial del Estado, según se busque realizar una determinada actividad por un procedimiento de derecho público o de derecho privado: si la primera será administrativa, si la segunda civil o comercial".

El acto de creación de una entidad determina su naturaleza jurídica y mientras no se modifique ese acto o este no se encuentre en contradicción con normas jurídicas de jerarquía superior, la entidad mantiene su naturaleza."

En lo que respecta al proceso presupuestal a cargo de un establecimiento público, la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el concepto No. 022157 de fecha 06 de agosto de 2009, indica lo siguiente:

"De acuerdo con el artículo 352 de la Constitución Política y los artículos 104 y 109 del Decreto 111 de 1996, las entidades territoriales deben expedir las normas que en

materia presupuestal señalen parámetros no sólo a las entidades que hacen parte de su presupuesto general (presupuesto del ente territorial y de los establecimientos públicos del orden territorial), sino también de sus empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras, y de aquellas entidades que se les establezca para efectos presupuestales el régimen de las empresas industriales y comerciales del estado (empresas de servicios públicos domiciliarios en cuyo capital la entidad territorial o sus entidades descentralizadas posean el 90% o más y empresas sociales del estado del orden territorial), respetando en todo caso los principios y las disposiciones contenidos en el ordenamiento constitucional, Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación, Decreto 115 de 1996, Ley 617 de 2000 y Ley 819 de 2003, o la aplicación de estas normas en lo que fuere pertinente para cada entidad territorial en ausencia de las normas orgánicas de presupuesto a nivel de estas entidades.

Por lo tanto, la asesoría que solicita debe buscarla en principio en el Estatuto Orgánico de Presupuesto del ente territorial respectivo; nuestra respuesta se soporta en el ordenamiento constitucional y nacional, el cual no debe diferir sustancialmente del ordenamiento propio de cada ente territorial”.

En materia de distribución de beneficios financieros y económicos, el IDEA debe aplicar lo señalado en el Artículo 25 del Estatuto orgánico de Presupuesto del Departamento de Antioquia, donde se establece lo siguiente:

Artículo 25. Unidad de caja. *Con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General del Departamento*

Parágrafo 1. Se exceptúan los recursos de destinación especial para los cuales exista norma expresa que así los defina.

Parágrafo 2. Los excedentes financieros de los Establecimientos Públicos del orden departamental que se liquiden al cierre de la vigencia fiscal son propiedad del Departamento y será el Gobierno Departamental quien determine las directrices para su apropiación final. (Subrayado fuera de texto)

Los excedentes financieros son parte de los denominados “recursos del balance”. Al respecto, la Dirección General de Presupuesto, en documento denominado “Aspectos Generales de Proceso Presupuestal Colombiano”, señala lo siguiente:

“1.2.2.2. Recursos del Balance

Son los provenientes de la liquidación del ejercicio fiscal del año inmediatamente anterior, resultantes de la diferencia que se origina al comparar el recaudo de los ingresos de libre disponibilidad, incluyendo los no presupuestados y las disponibilidades iniciales en efectivo, frente a la suma de los pagos efectuados durante la vigencia fiscal con cargo a las apropiaciones vigentes, las reservas presupuestales y las cuentas por pagar constituidas a 31 de diciembre. Este

resultado debe ser incorporado al presupuesto como un servicio de la deuda en el evento de que los ingresos sean inferiores a los gastos; si por el contrario la ejecución de los ingresos es superior a los gastos, esta diferencia se puede incluir en el presupuesto de ingresos. (Subrayado fuera de texto)

La doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación mediante concepto 20093-127186 de 13 de mayo de 2009, respecto de la distribución de utilidades, señaló lo siguiente:

“La cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO contiene en su dinámica la posibilidad de reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, o a la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero esta situación no configura una contradicción, ni debe generar mayor confusión en las entidades, por cuanto son excluyentes, puesto que las entidades contables públicas que utilizan la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, son las que tienen la posibilidad de realizar distribución de utilidades, o acumular pérdidas, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismos competente, que para el caso corresponden a las empresas societarias, es decir, las que tienen una composición patrimonial en la cual participan varias personas en calidad de socios o accionistas. Por su parte, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, precisa que se utiliza por establecimientos públicos y demás entidades no societarias. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el recibo de bienes inmuebles procedentes de la distribución de remantes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN, es necesario tener presente lo señalado en el artículo 247 del Código de Comercio, el cual establece:

“ARTÍCULO 247. DISTRIBUCIÓN DE REMANENTE ENTRE SOCIOS - PROCEDIMIENTO. Pagado el pasivo externo de la sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

La distribución se hará constar en acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

Tal acta se protocolizará en una notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.

PARÁGRAFO. *Cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la ley, deberán cumplirse éstas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada.” (Subrayado fuera de texto)*

Al respecto, la Asamblea de Accionistas de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S. EN LIQUIDACIÓN realizada el 11 de diciembre de 2014, en el numeral 8 del acta No. 12, aprobó lo siguiente:

“En ese orden de ideas y toda vez que los activos sociales exceden en más del doble el pasivo externo, dándose aplicación al artículo 241 del Código de Comercio, el único accionista imparte su aprobación para una liquidación y adjudicación parcial mediante el reembolso definitivo de remanentes contra el patrimonio de la compañía (no como anticipo y por lo tanto no se genera una cuenta por cobrar a favor de la sociedad y a cargo del accionista) por \$ 85.681.213.800 valor que en el exceso del doble del activo contabilizado y permitido legalmente para ser adjudicado de manera definitiva al único accionista de la sociedad, afectando los siguientes Inmuebles:

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La liquidación parcial pero definitiva de remanentes antes señalada se protocolizó mediante escritura número diez y siete mil ochocientos treinta y siete (17837), oficializada en diciembre de 2014 en la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín, la que en el “segundo acto” de la misma, señala:

“SEGUNDO ACTO — LIQUIDACIÓN PARCIAL DE REMANENTES

Compareció (...), quien en el presente acto obra como liquidador principal, y por lo tanto, en nombre y representación de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN con NIT. 900.456.182-4 constituida por medio de documento privado de julio 11 del año 2011, (...); y manifestó por medio del presente instrumento público, celebrar contrato mediante el cual se transfieren a título de DISTRIBUCIÓN ANTICIPADA PERO DEFINITIVA DE REMANENTES dentro del proceso de liquidación de la SOCIEDAD PARQUE MANANTIALES SAS. EN LIQUIDACIÓN los inmuebles que a continuación se mencionan, previa las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

- 1. Que por medio del acta no. 09 de diciembre 27 de 2013 se declaró disuelta la sociedad y se procedió con la liquidación de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S.*
- 2. Que en la Asamblea de Accionistas de la sociedad PARQUE MANANTIALES S.A.S. EN LIQUIDACIÓN realizada el 11 de diciembre de 2014, estando presente el único accionista, el INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA - IDEA, titular del cien por ciento de las acciones en las que se encuentra dividido el capital suscrito y pagado la Compañía se aprobó en el numeral 8 del orden del día del acta no. 12, la liquidación y adjudicación parcial pero definitiva de remanentes, con base en el artículo 241 del Código de Comercio. Documento que se protocoliza y forma parte integral de la presente escritura pública”.*

CLÁUSULAS

TERCERA. Por medio de la presente escritura pública LA SOCIEDAD PARQUE MANANTIALES SA.S. EN LIQUIDACIÓN transfiere a título de distribución anticipada pero definitiva de remanentes a favor del INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA IDEA los siguientes inmuebles:

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para determinar el procedimiento contable a seguir cuando se transfiere a título de distribución anticipada pero definitiva de remanentes, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA debe considerar la normatividad contable señalada por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP–, que en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con el principio contable de devengo o causación, señala:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.
(Subrayado fuera de texto)

Para el reconocimiento de la inversión en entidades en liquidación, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo I, referido al “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”, determina lo siguiente:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

(...)

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

Cuando el traspaso de los bienes corresponde a la cancelación parcial o total del capital inicialmente invertido por IDEA, se debe observar lo establecido en la dinámica de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN incorporada en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, donde se señala:

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

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

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

El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública PGCP, en lo los párrafos 255 y 264, se define al patrimonio y los ingresos así:

“Patrimonio institucional

255. Noción. *Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.*

(...)

Ingresos

264. Noción. *Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos,*

expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.” (Subrayado fuera de texto).

Por último, este Despacho emitió doctrina mediante concepto 20152000030931 de fecha 13 de julio de 2015, donde señaló lo siguiente:

“2. Reconocimiento del recibo de los bienes entregados por una empresa en liquidación por parte de la entidad propietaria de los derechos patrimoniales sobre ésta.

Previo a abordar el tratamiento contable para el reconocimiento de la diferencia de valor que se presenta entre el valor en libros de la inversión y el valor de los activos recibidos, es necesario clarificar que al revisar los estatutos de Parque Manantiales S.A.S., en particular los artículos que tratan sobre el nombre, el capital autorizado y derechos sobre las acciones ordinarias, se concluye que es procedente reconocer como inversión dichas acciones, toda vez que se cumple con la definición de una inversión en una entidad controlada, independientemente a que el IDEA posee el 100% del patrimonio. Por lo anterior, dicha inversión debió reconocerse por el costo y actualizarse por el método de participación patrimonial.

Una vez definida y ordenada la liquidación de Parque Manantiales S.A.S., IDEA debió reclasificar la inversión a la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, por el valor que resultó de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial que a dicha fecha hubiese reconocido y a partir de dicho momento la inversión no debió actualizarse más.

Con posterioridad a dicho momento, las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, tal como lo señala el Manual de Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en el Capítulo I, numeral 23, del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”.

Con la culminación de un proceso de liquidación, el remanente que resulte de realizar los activos y cancelar la totalidad de los pasivos externos o con terceros, debe ser incorporado en la contabilidad de los accionistas, sustituyendo la inversión por el valor neto de los activos y los pasivos incorporados. El valor por el cual deben registrarse los activos es el valor convenido. Para el caso de la consulta, el valor se encuentra determinado en las escrituras de traslado de la propiedad de los activos.

Siendo este el caso, IDEA debe reconocer un débito en las cuentas que representen los activos recibidos, un crédito en las cuentas que representen los pasivos recibidos y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, hasta por el valor de la inversión. Como se presenta una diferencia positiva entre el valor de la inversión y el neto del

valor de los activos y pasivos recibidos, dicha diferencia se reconoce como un ingreso en el resultado del ejercicio en la subcuenta 480806-Utidad en venta se activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, toda vez que dicha diferencia involucra un incremento del patrimonio público del IDEA, representado en un mayor valor de los activos, producto de la realización de la inversión en la liquidada. Máxime si se tiene en cuenta que la valorización de los predios se conformó cuando no estaban en su poder, es decir previo a su adquisición.

Ahora bien si este no es caso y se presentara que por disposiciones de orden estatutario o legal, el IDEA es un simple receptor de bienes que entrega una entidad en liquidación, sin que con ello se conjugue o se le reintegre la inversión representada en derechos patrimoniales en Sociedad Parque Manantiales S.A.S en liquidación, deberá incorporar los bienes mediante un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y, un crédito en la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda”.

CONCLUSIONES

Distribución de excedentes financieros por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con la distribución de excedentes financieros por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia –IDEA–, por tratarse de un asunto de carácter administrativo y presupuestal.

Sin embargo, será necesario tener en cuenta que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA es un Establecimiento Público descentralizado y que en el sector público, de conformidad con la regulación legal vigente, la distribución de utilidades o la acumulación de pérdidas únicamente procede en empresas públicas de carácter societario, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismo competente.

Recibo de bienes procedentes de una empresa societaria pública en liquidación

En desarrollo de un proceso de liquidación de una sociedad donde el sector gobierno público posee derechos accionarios pueden derivarse, entre otros eventos, (i) la entrega de bienes a otras entidades del sector gobierno para incorporarlos a sus procesos de cometido estatal o para que continúen con el desarrollo de actividades misionales a cargo de la entidad liquidada, o (ii) la entrega de bienes a las entidades propietarias de derechos patrimoniales en la entidad liquidada, como restitución de los derechos inherentes a su inversión, por tratarse de activos remanentes del proceso de liquidación.

En el caso específico consultado por usted, referido al recibo de bienes inmuebles procedentes de la liquidación parcial pero definitiva de remantes entre los socios de la Sociedad PARQUE MANANTIALES SAS en liquidación, asunto protocolizado mediante escritura No. 17837 de la Notaría quince (15) del Circuito de Medellín, corresponde al segundo evento antes señalado, esto es, a la entrega de bienes a las entidades propietarias de derechos patrimoniales en la entidad liquidada como restitución parcial o definitiva de tales derechos, por tratarse de activos remanentes del proceso de liquidación.

Por tanto, el procedimiento contable que debe aplicar el IDEA es el señalado en el párrafo quinto del numeral 2 de las conclusiones anotadas por este Despacho en el concepto 20152000030931 de fecha 13 de julio de 2015. Para ello debió reconocer un débito en las cuentas que representaban los activos recibidos y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, hasta por el valor de la inversión. La diferencia debe reconocerse contra las cuentas de resultado por tratarse de la realización o liquidación de sus derechos accionarios.

Ahora bien, cuando se trate de la entrega de bienes a otras entidades del sector gobierno para incorporarlos a sus procesos de cometido estatal o para que continúen con el desarrollo de actividades misionales que tenía a cargo de la entidad liquidada, sin que con ello se restituyan derechos patrimoniales, debe aplicarse el procedimiento indicado por la Contaduría General de la nación en el radicado 20154600023371 de fecha 25 de mayo de 2015.

CONCEPTO No. 20152000037561 DEL 02-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Inversiones patrimoniales
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos entregados por el Departamento para la creación o el fortalecimiento patrimonial de Institutos descentralizados o entidades adscritas no societarias

Doctora
DORA YASMÍN CASTAÑO SÁNCHEZ
Contadora General
Gobernación de Antioquia
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 27 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004244-2, mediante la cual consulta si los aportes a capital realizados por la Gobernación a entidades no societarias deben reconocerse nuevamente como inversión, considerando que la Circular Externa 051 de 2002 mediante la cual se reversaron tales inversiones quedó derogada por la Resolución 354 de 2007 mediante la cual se adoptó el RCP.

Sobre el particular la entidad pregunta:

1. *¿El Departamento debe revelar la información en las notas de los Estados Financieros o nuevamente reconocerse la inversión en la contabilidad?*
2. *En caso de ser solo revelación, ¿qué información debe detallar en las notas a los Estados Financieros?*
3. *En caso de tenerse que reconocer la inversión nuevamente en la contabilidad, ¿cómo se debe aplicar el método de participación patrimonial según las disposiciones establecidas por la Contaduría General de la Nación, procedimientos contables, Capítulo I, de Régimen de Contabilidad Pública y qué registro debe realizarse para el reconocimiento de la inversión y del método de participación patrimonial?*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 de 2007 señala en su artículo 1º *“Adóptese el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Dicho Régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico.”*

Es así como el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, contiene las orientaciones para reconocer y revelar diferentes hechos económicos, de los cuales el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento y actualización de las inversiones patrimoniales.

En el numeral 7. Inversiones Patrimoniales, el mencionado Procedimiento se indica: *“Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

En relación con la vigencia de la circular externa 051 de 2000, esta fue derogada por la Resolución 354 de 2007, mediante la cual se adoptó el nuevo Régimen de Contabilidad Pública conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, norma vigente desde la fecha de publicación el 14 de septiembre de 2007.

Es así como, a partir de la expedición del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento contable relativo a las Inversiones determina que deben clasificarse como inversiones patrimoniales, los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor.

En consecuencia, los recursos entregados por el Departamento para la creación o para el fortalecimiento patrimonial de entidades públicas, como Institutos descentralizados o Entidades adscritas no societarias, en donde su patrimonio no está constituido por acciones o cuotas partes de interés social, no corresponden a inversiones patrimoniales, razón por la cual no habrá lugar a aplicar el método de la participación patrimonial.

Si el Departamento encuentra necesario hacer revelaciones sobre los recursos entregados a este tipo de entidades, bien podrá denotar el monto de los recursos entregados, las actividades a que se dedican tales Entidades y todo cuanto se establezca como de interés para los usuarios de la información contable.

CONCEPTO No. 20152000038271 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Actualización de inversiones administración de liquidez

Doctor

JUAN CARLOS LOPEZ CASTRILLON
Gerente General
Consortio Colombia Mayor 2013
Bogotá D.C. - Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el número 2015-550-004293-2, mediante la cual informa que: *“El Fondo de Solidaridad Pensional es una cuenta especial del Presupuesto General de la República, adscrita al Ministerio del Trabajo, que por virtud de la Ley 100 de 1993 artículo 25, es administrado por el (Sic) fiduciarias públicas. Su administración y funcionamiento se rigen por lo dispuesto en el Decreto 3771 de 2007.*

*Los recursos de dicho Fondo de (Sic) manejan en dos **Subcuentas**:*

Subsistencia: *Destinada al otorgamiento de subsidios económicos para la protección de adultos mayores en estado de indigencia o de pobreza extrema a través del Programa Colombia Mayor. **Solidaridad:** Financia el Programa de Subsidio al Aporte en Pensión — PSAP, destinado a ampliar la cobertura mediante un subsidio a las cotizaciones para pensiones de los grupos de población que por sus características y condiciones socioeconómicas no tienen acceso a los sistemas de seguridad social y que carecen de recursos para efectuar la totalidad del aporte pensional*

Actualmente el CONSORCIO COLOMBIA MAYOR 2013, integrado por las fiduciarias públicas: FIDUPREVISORA SA., FIDUCOLDEX S.A. Y FIDUCENTRAL SA. es el Administrador Fiduciario del FSP, en virtud del Contrato de Encargo Fiduciario No 216 de 2013, suscrito con el Ministerio del Trabajo para administrar el citado Fondo hasta el 31 de mayo de 2017.

La Contraloría General de la República, en la auditoría de gestión, requirió al Ministerio por la valoración del portafolio de inversiones de dicho Fondo, de la siguiente manera:

“Hallazgo No.- 23 Valorización del Portafolio de Inversiones — Fondo de Solidaridad Pensional (A) La Subcuenta Solidaridad en la vigencia 2014, en el informe CGN 962006 mensual rendida a la Contaduría General de la Nación, se evidencia en la subcuenta Valoración Portafolio en los meses de enero pérdida por \$487.9 millones y diciembre por \$3.948.7 millones, valores registrados en la cuanta 480584 — utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez sin realizarse el registro contable que corresponde a la cuenta 580560 — Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda”.

El Administrador Fiduciario, manifestó en su oportunidad al ente de Control que la pérdida se debita de la utilidad conforme lo establece el mismo Régimen de Contabilidad Pública así:

Estructura de Cuentas Gastos 580568: “Pérdida por Valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda. “, descripciones y dinámicas:

“DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos incurridos por la entidad contable pública originados en el manejo del portafolio de inversiones y en la amortización del descuento en colocación de bonos y títulos, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas que integran el grupo 12- Inversiones e instrumentos derivados y las subcuentas de la cuenta 1910- Cargos diferidos, según corresponda

DINÁMICA:

SE DEBITA CON:

- 1. El valor de la causación por los diferentes conceptos*
- 2. El valor de la pérdida por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión de la utilidad, si existiere.*

SE ACREDITA CON:

- 1. El valor de la cancelación al cierre del periodo contable”*

La respuesta del Administrador Fiduciario no fue aceptada por la Contraloría General de la República, manifestando que el registro de la valoración acumulada del portafolio que fue positiva, “no se ajusta a lo establecido en el Plan General de Contabilidad y distorsionando (sic) la consistencia y razonabilidad de la cifras impactando la realidad económica y financiera de las operaciones relacionadas con el portafolio de inversiones del Ministerio.

Argumenta el ente de Control que se incumple con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública, específicamente con lo consagrado en el Título II Sistema Nacional de Contabilidad Pública, numeral 7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública numerales 102, 103, 104 y 105, sobre confiabilidad, objetividad, razonabilidad de la información contable pública.”

Por lo anterior, se solicita concepto en los siguientes términos:

“Puesto que el Administrador Fiduciario, considera que ha efectuado la aplicación del valor de la pérdida por valoración de las inversiones y derivados, del portafolio del Fondo de Solidaridad Pensional, de manera correcta conforme se ha explicado, se hace necesario

acudir ante su despacho, para obtener un concepto que sirva de guía para registrar en debida forma las desvalorizaciones diarias del portafolio de inversiones del citado Fondo el cual es valorado a precios de mercado”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública establece la Norma técnica relativa a las inversiones e instrumentos derivados, en los siguientes términos:

*“143. **Noción.** Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.*

144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo.

(...)

147. Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en títulos de deuda y títulos participativos. Cuando surjan provisiones o valorizaciones deberán revelarse por separado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de los activos se revelan en forma separada.” (Subrayado fuera de texto).

El tratamiento contable para la actualización de las inversiones de administración de liquidez es desarrollada en el numeral 3 del Capítulo I del Manual de Procedimientos así:

3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera,

para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se registra debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 480585-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Cuando el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es menor que el valor registrado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 580569-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Si como resultado de la aplicación de las metodologías que para el efecto expida la Superintendencia Financiera, la actualización de estas inversiones se realiza con base en la Tasa Interna de Retorno, la diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Cuando las metodologías aplicadas no consideren el riesgo del emisor deben efectuarse evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo, con el fin de establecer la necesidad de constituir provisiones por este concepto. El registro de este hecho se efectúa debitando la subcuenta 530232-Inversiones de administración de liquidez, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128032-Inversiones administración de liquidez, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Superintendencia financiera de Colombia expidió la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995), que en relación con la valoración de las inversiones negociables estableció lo siguiente:

“6. VALORACIÓN

Las inversiones de que trata la presente norma se valoran con sujeción a las siguientes disposiciones.

6.1. Valores de deuda

Los valores de deuda se valoran teniendo en cuenta la clasificación de que trata el numeral 3 de la presente norma, así:

1.1. Valores de deuda negociables o disponibles para la venta.

Los valores de deuda clasificados como inversiones negociables o como inversiones disponibles para la venta se valoran de acuerdo con el precio suministrado por el proveedor de precios para valoración designado como oficial para el segmento correspondiente, de acuerdo con las instrucciones establecidas en el Capítulo XVI del Título I de la Circular Básica Jurídica, teniendo en cuenta las siguientes instrucciones:

10. *Las inversiones negociables y las inversiones disponibles para la venta, representadas en valores o títulos de deuda, se deben valorar con base en el precio determinado por el proveedor de precios de valoración utilizando la siguiente fórmula:*

$$VM \div VN \times PS$$

Donde:

VM: Valor de mercado

VN: Valor nominal

PS: Precio sucio determinado por el proveedor de precios de valoración.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las inversiones realizadas con el propósito de administración de liquidez deben reconocerse por su costo y actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables, es decir al valor de mercado.

Teniendo en cuenta que los precios de valoración de los títulos pueden variar como consecuencia de las condiciones del mercado, es decir que dicha variación no es imputable al tenedor del título, el procedimiento contable permite que dentro de un periodo se puedan compensar las pérdidas con las ganancias originadas en las

actualizaciones de un mismo título. No obstante, lo anterior, no es procedente compensar pérdidas netas obtenidas en un título con ganancias netas de otro título.

En este sentido el procedimiento establece que si el valor obtenido en la actualización de la inversión es mayor al valor en libros, la diferencia se registra como un ingreso, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiera y cuando el valor obtenido es menor que el valor registrado, la diferencia se registra como un gasto, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiera.

Por lo anterior, el registro de las variaciones durante el período debe conducir a revelar el resultado neto de cada título. En consecuencia, no deben trasladarse los registros de una pérdida previamente reconocida, a la cuenta de ingresos cuando un comportamiento del mercado conduce posteriormente a reconocer una utilidad, es decir que al registrar la utilidad deberá primero cancelarse la pérdida en el gasto y registrar en el ingreso el importe restante del resultado positivo obtenido. En forma equivalente debe procederse cuando se pasa de una situación que inicialmente da origen al reconocimiento de un ingreso y posteriormente se revierte el comportamiento del mercado generando una pérdida.

CONCEPTO No. 20152000038511 DEL 14-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Patrimonio institucional
	SUBTEMA	Operaciones recíprocas de una inversión en una entidad en liquidación

Doctor
DIOMEDES PÉREZ GARCÍA
Contador
Becerril Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el No 2015-550-004428-2 en la que informa que la E.S.P. Electrificadora del Cesar S.A. En Liquidación presenta operaciones recíprocas con el municipio de Becerril en las subcuentas 320401-Capital autorizado, 320402-Capital por

suscribir (DB) y 326001-liquidación, por lo tanto solicita se indique cuáles son las cuentas reciprocas que debe reportar el municipio de Becerril.

De otra parte, se pregunta ¿qué va a pasar con las normas internacionales? Y se indica que falta capacitación respecto al tema, por lo tanto se pregunta ¿la Contaduría va a realizar esta capacitación?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en

liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

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

Así mismo, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, del Manual de procedimientos del RCP, indica que:

“3. RECLASIFICACIÓN DE LAS CUENTAS DEL PATRIMONIO

Una vez conocido el acto administrativo con el cual se ordena la supresión, la entidad contable pública debe proceder a reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio a la subcuenta 314004-Supresión de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 326004-Supresión de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda.

En el caso de las entidades sobre las cuales se ordena la liquidación, una vez efectuado el cierre contable, se deben reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio, a la subcuenta 314001-Liquidación o 326001-Liquidación, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Tratándose de entidades contables públicas de carácter societario, este procedimiento se aplica a todas las cuentas del patrimonio, excepto a las cuentas 3203-APORTES SOCIALES, 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO y 3210-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL.”

Adicionalmente el Manual funcional del proceso de consolidación de la Contaduría General de la Nación-CGN, define la operación recíproca en los siguientes términos:

“OR: *Operaciones Recíprocas, son operaciones recíprocas todas las transacciones realizadas entre ECP que afectan activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.”*

Finalmente, al revisar la tabla de participación patrimonial suministrada por la E.S.P. Electrificadora del Cesar S.A. en liquidación a la CGN se observa que su patrimonio está conformado en por un 99,9974% por capital público, del cual el municipio de Becerril participa con el 0,0011% y por 0,002595% de capital privado, lo que la constituye en una Empresa de Economía Mixta.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la inversión que posee el Municipio de Becerril en la E.S.P. Electrificadora del Cesar S.A. se debe tener reconocida en la subcuenta 121602-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, cuyo saldo debe ser reportado por el municipio como operación recíproca con la empresa y como se indica en el procedimiento, estas inversiones, una vez reclasificadas, no son objeto de actualización, razón por la cual es posible que se presente saldos por conciliar, toda vez que el patrimonio de la entidad en liquidación si puede presentar variaciones.

Con relación a la inquietud sobre que va a pasar con las normas internacionales le informo que el pasado 8 de octubre se expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, el cual se elaboró teniendo como su principal referente los criterios contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Pública (NIC-SP). Dicho marco podrá ser consultado en la Página Web de la CGN.

Frente a su pregunta sobre si la CGN va a realizar capacitación sobre normas internacionales me permito informarle que de conformidad con las competencias legales y constitucionales, la Contaduría General de la Nación, no imparte capacitación sobre Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, ni sobre Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Pública (NIC-SP), toda vez que ésta son expedidas por un reguladores internacionales. Su competencia está centrada en la normatividad expedida por la misma Contaduría General de la Nación, la cual conforma el Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

Hasta la fecha la Contaduría General de la Nación, se encuentra atendiendo las necesidades de capacitación de las entidades bajo el ámbito Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran Ahorro Público expedido mediante la Resolución 414 de 2014. La capacitación sobre el marco normativo para las Entidades de Gobierno, está prevista para el año 2016 y por lo tanto le sugerimos estar atento a los anuncios que se realicen en la página Web de la CGN, con el propósito que se inscriban y participen en el evento que mejor se ajuste.

CONCEPTO No. 20152000042321 DEL 30-10-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Deudores Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Manejo contable de la diferencia en cambio

Doctor

NELSON ÁLVAREZ MEJÍA

Director Gestión Contable y Fiscal (E)

ESP ISAGEN S.A.

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 2015-550-004748-2 del 28 de septiembre de 2015, en la cual consulta si el procedimiento descrito para el manejo contable de la diferencia en cambio (el cual genera que algunas cuentas auxiliares presenten saldos contrarios a su naturaleza), viola lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública emitido por este organismo de regulación. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con el objeto de cumplir y validar los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y garantizar la satisfacción equilibrada de las necesidades de información de los distintos usuarios, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece las siguientes características cualitativas de la información contable pública: Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Respecto a la característica cualitativa de Confiabilidad, los párrafos 103 y 104 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP afirman:

*103. **Confiabilidad.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.* (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, los párrafos 134, 146, 209, 218 y 225 del PGCP disponen:

*134. **Costo Reexpresado.** Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables.*

146. Las inversiones realizadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. En el caso de inversiones realizadas en diferentes unidades de valor o índices específicos, éstas deben reconocerse por el precio de la unidad o índice específico en la fecha de la transacción.

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. En el caso de operaciones contraídas en diferentes unidades de valor o índices específicos, estas deberán reconocerse por el precio de la unidad en la fecha de la obligación y deberán reexpresarse periódicamente, aplicando el precio de la unidad o el índice a la fecha de la actualización. En el caso de obligaciones con pactos de ajuste, deberán reexpresarse las partidas aplicando el criterio señalado en tal pacto. El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión, debe reconocerse en el período en las cuentas de actividad, excepto cuando esté asociado con la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, caso en el cual se reconocen como un mayor valor del mismo.

218. Las operaciones de financiamiento que han sido 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. En el caso de las operaciones de financiamiento contraídas en diferentes unidades de valor o índices específicos, estas deberán reconocerse por el precio de la unidad en la fecha de la obligación y deberán reexpresarse periódicamente, aplicando el precio de la unidad o el índice a la fecha de la actualización. En el caso de las obligaciones con pactos de ajuste deberán reexpresarse las partidas aplicando el criterio señalado en tal pacto. El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión, debe

reconocerse en el período en las cuentas de actividad, excepto cuando esté asociado con la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, caso en el cual se reconocen como un mayor valor del mismo.

225. Las obligaciones representadas en cuentas por pagar, deben actualizarse periódicamente de acuerdo con la modalidad de ajuste pactado y observando las disposiciones vigentes. El valor de las operaciones con proveedores en moneda extranjera se debe reexpresar periódicamente, aplicando la TRM en la fecha de la actualización. El mayor o menor valor originado por efectos de la reexpresión se reconoce en los resultados del período o como un mayor valor del activo, según corresponda. (Subrayado fuera del texto)

En concordancia con los párrafos citados, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, afirma:

Cuando las normas técnicas de activos o pasivos no consideren metodologías específicas de actualización, los derechos y obligaciones representados en moneda extranjera se deben reexpresar mensualmente en moneda legal, mediante la aplicación de la Tasa Representativa del Mercado-TRM vigente al corte mensual certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia y convertida previamente a dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, si está expresada en una moneda distinta al dólar de los Estados Unidos. Para el efecto, se utiliza la tasa de cambio que rija entre las dos monedas informada por el Banco de la República.

La diferencia entre el valor en libros de los activos o pasivos en moneda extranjera y su valor reexpresado en la fecha de la actualización, representa el ajuste que debe registrarse como un mayor o menor valor del activo o pasivo y como contrapartida, un ingreso o gasto financiero, según corresponda.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, en su capítulo 1 establece que:

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades contables públicas 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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

1. La información contable que genere la entidad debe cumplir con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Para que la información financiera sea confiable, debe ser razonable; es decir, debe reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.
2. Si bien el RCP exige que los derechos y obligaciones representados en moneda extranjera se reexpresen mensualmente al peso colombiano, no existen impedimentos para que la entidad realice el ajuste a nivel de auxiliares ya que, como se menciona en las consideraciones, las entidades pueden, en función de sus necesidades, habilitar auxiliares.

En consecuencia, se considera que el procedimiento descrito en la comunicación para el manejo contable de la diferencia en cambio, no viola lo definido en el RCP, dado que el tratamiento propuesto no afecta la razonabilidad de la información contable.

CONCEPTO No. 20152000042961 DEL 09-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Reconocimiento de los rendimientos financieros de un CDT a 180 días

Doctora
MILEIDI ISABEL CORPUS GREY
Responsable de Auditoría
Contraloría General de la República
Medellín Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 17 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004575-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo.

El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 145. Los instrumentos derivados para administrar liquidez deben reconocerse y actualizarse al valor razonable. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos serán objeto de reconocimiento y actualización, empleando metodologías de reconocido valor técnico.

Si una entidad pública adquiere un CDT en una entidad financiera a una tasa efectiva del 4,90% a un término de 180 días, se solicita informar si el cálculo de los rendimientos financieros mensuales para efecto de causación y registro debe hacerse con base a la tasa efectiva pactada o a la tasa del mercado independiente que sea mayor o menor al momento de la contabilización. (No se aplica NIIF para el caso de la consulta).

Agradezco la respuesta en un término de cinco (5) días a partir del recibo de la presente, toda vez que es necesaria para el ejercicio del Control Fiscal.”

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

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su capítulo I numeral 1, Inversiones de Administración de Liquidez establece:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez comprenden los recursos colocados en títulos de deuda o participativos, de entidades nacionales o del exterior, así como los instrumentos derivados, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo.

Los títulos de deuda le otorgan al titular la calidad de acreedor y su rentabilidad se encuentra predeterminada. Por su parte, los títulos participativos le otorgan al titular la calidad de copropietario e incorporan derechos sobre los resultados obtenidos por la entidad emisora.

[...]

6. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS

PARTICIPATIVOS, según corresponda, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA

NACIONAL o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las inversiones de administración de liquidez no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DELIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda.

[...]

- ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.

[...]

11. INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

Las inversiones con fines de política están constituidas por títulos de deuda de entidades nacionales o del exterior, adquiridos en cumplimiento de políticas macroeconómicas o de políticas internas de la entidad.

Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas macroeconómicas corresponden a los títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal.

Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas internas de la entidad comprenden las inversiones mantenidas hasta el vencimiento y las disponibles para la venta, entendidas estas últimas como las que se mantienen como mínimo durante (1) un año, contado a partir del primer día en que fueron clasificadas por primera vez, o en que fueron reclasificadas. En ambos casos, la entidad contable pública debe tener el propósito

y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas durante los plazos señalados.

[...]

3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera. La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado, se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, y acreditando la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

Según lo establecido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Precedente, las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda serán reconocidas por su costo histórico y se actualizarán periódicamente, para lo cual, la entidad pública utilizará las metodologías establecidas por la Superintendencia Financiera para este tipo de inversiones y que se encuentren vigentes para la fecha en la cual se actualiza.

A su vez, en el mismo Manual de Procedimientos, se establece que aquellas inversiones en títulos de deuda que se establecen con fines de política interna de la entidad, se reconocerán por su costo histórico y se actualizarán con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías establecidas por la Superintendencia Financiera.

Por lo tanto, para la medición del rendimiento financiero del CDT con plazo de 180 días, una entidad pública se remitirá a lo establecido en el numeral 6.1 Valores de Deuda, incluido en la Circular Básica Contable y Financiera expedida por la Superintendencia Financiera.

CONCEPTO No. 20152000043931 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Inversiones Otros Activos Otros Gastos
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados por una entidad para fortalecimiento patrimonial de una Fundación

Doctora
ALEXANDRA COLLAZOS MILLÁN
Jefe de Sección
Universidad del Valle
Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004627-2 mediante la cual indica que en agosto de 1994, la Universidad del Valle firmó un contrato con la Fundación General de Apoyo a la Universidad del Valle, entidad de carácter mixto, regida por el derecho privado, sin ánimo de lucro, con el fin de entregarle unos bienes como aportes patrimoniales extraordinarios valorados en \$1.302.245.959,70 para su constitución y con destino a incrementar el patrimonio y consolidar dicha Institución.

Adicionalmente la Universidad pone de manifiesto que dichos aportes, se reconocieron en la cuenta 120755-Sociedades de economía mixta, por el costo histórico \$1.302.245.959,70, producto de la interpretación que le han dado al texto contenido en el Régimen de Contabilidad Pública sobre las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, que establece: *“De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración...”*.

En consecuencia y con el fin de adelantar gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, se consulta:

1-Si el valor de los bienes entregados a la Fundación General de Apoyo a la Universidad del Valle está correctamente clasificados o en su defecto, ¿Cuáles son las cuentas en las cuales debe ser reconocido este aporte patrimonial extraordinario?

2-Actualmente, estos bienes ya no existen en razón de su naturaleza (bienes muebles totalmente depreciados, inversiones que ya no existen etc.), por lo tanto, se requiere saber ¿qué registros se deben hacer?, o ¿cómo se ajustan o valoran este tipo de aportes que no se cotizan en bolsa?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141, las normas técnicas relativa a las Inversiones e instrumentos derivados y a otros activos y los párrafos 282 y 291 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, prescriben lo siguiente:

*“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

142. Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

9.1.1.1 Inversiones e instrumentos derivados

*143. **Noción.** Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.*

144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo.

147. Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por

razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en títulos de deuda y títulos participativos. Cuando surjan provisiones o valorizaciones deberán revelarse por separado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de los activos se revelan en forma separada.

(...)

9.1.1.8. Otros activos

189. Noción. *Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

(...)

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.*

(...)

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).*

Con relación a las inversiones patrimoniales, los numerales 7, 8 y 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, especifican lo siguiente:

“7. INVERSIONES PATRIMONIALES

Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública

controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor.

8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

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

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

El control conjunto es el acuerdo de compartir el control sobre una entidad mediante un convenio vinculante.

Por su parte, la influencia importante es la facultad que tiene una entidad contable pública, con independencia de que el porcentaje de participación en el capital social no sea suficiente para tener el control, de intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad, con el fin de obtener beneficios de las actividades de la misma. Esta facultad se fundamenta en la relación entre el inversionista y la entidad asociada. La existencia de influencia importante se manifiesta, por lo general, en una o más de las siguientes formas:

- Representación en la junta directiva u órgano rector equivalente de la entidad asociada;
- Participación en los procesos de formulación de políticas;
- Transacciones importantes entre el inversionista y la entidad asociada; d) Intercambio de personal directivo; o
- Suministro de información técnica esencial.

La entidad sobre la cual se ejerce el control se denomina entidad controlada, la entidad en la que se comparte el control se denomina entidad bajo control conjunto, y la entidad sobre la cual se ejerce influencia importante se denomina entidad asociada.

(...)

18. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario.

De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe.”(Subrayado fuera de texto).

El tratamiento contable aplicable para el reconocimiento y la medición posterior de las inversiones patrimoniales no controladas, está referido en los numerales 19 y 20 del procedimiento mencionado, en los siguientes términos:

“19. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen por el método del costo, mediante el cual el reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico y las utilidades por concepto de dividendos y participaciones distribuidos en efectivo o en acciones, cuotas o partes de interés social, hasta el monto que percibe como distribuciones de ganancias netas acumuladas de la entidad en la que invierte, originadas con posterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen como ingreso. Si las ganancias distribuidas se generaron con anterioridad a la fecha de adquisición, se constituyen en un menor valor de la inversión. Cuando la inversión se efectúe en moneda extranjera procede la reexpresión por diferencia en cambio.

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas, generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y

acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.

La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, El Plan general de Contabilidad Pública- PGCP, del RCP, define el costo histórico en los siguientes términos:

“132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes,

conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que el valor los bienes entregados a la Fundación General de Apoyo a la Universidad del Valle para su constitución y con el propósito de incrementar el patrimonio y consolidar dicha institución se constituiría en una inversión patrimonial, siempre y cuando se cumpla con la definición de un activo, es decir, que se espere que de dicho aporte fluyan un beneficios económicos futuros para la Universidad; que se materialice en la posibilidad de disponer en algún momento de su participación o de obtener beneficio económico futuro vía utilidades; y en caso que no se cumplan estas condiciones, la entrega de los bienes se constituye en un gasto. En consecuencia, la Universidad debe evaluar el cumplimiento de los criterios anteriormente señalados y determinar el registro contable de acuerdo con los siguientes parámetros.

Si se concluye que la Universidad posee una inversión en la Fundación su clasificación depende del porcentaje de participación en el patrimonio y el grado de control que se tiene en ella. Si la participación que posee la Universidad en la Fundación le otorga la facultad de definir u orientar las políticas financieras y operativas o lo faculta para intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad, la inversión se debe clasificar como INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. Si dicha participación no le concede el control ni influencia importante, es decir, le da solo la potestad de participar en los rendimientos generados en la entidad, la inversión se clasifica como INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

En ambos casos la inversión se debió reconocer por el valor de los aportes entregados debitando la subcuenta y cuenta de la inversión que corresponda, retirando el valor en libros de los activos entregados y si se pactó un valor diferente al del valor en libros, reconocer un ingreso o un gasto por el valor de la diferencia. La medición posterior depende de su clasificación, si se clasifica como INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, se debe medir por el método de participación patrimonial, si

se clasifica como INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS se mide por el método del costo, con dichas metodologías, la actualización recoge las variaciones que se hayan presentado en la participación patrimonial de la fundación producto de depreciaciones, valorizaciones u otras causa.

Si por el contrario, se concluye que las condiciones en las cuales se entregaron los activos no conceden ningún derecho patrimonial a la Universidad, se debió reconocer un gasto en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, por el valor neto de los activos.

Por otra parte, el hecho que estos bienes ya no existen en razón de su naturaleza, no es un asunto de impacto contable en la Universidad, toda vez que esto afecta la situación financiera de la Fundación, desde el momento en que tales bienes le fueron entregados por la Universidad.

CONCEPTO No. 20152000043961 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones de Liquidez
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Inversiones
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos.

Doctora
LAURA CRISTINA HERNÁNDEZ GONZÁLEZ
Directora Corporativa y CID
Empresa de Renovación Urbana ERU
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de septiembre 18 de 2015, radicada con el No. 2015-550-0004542-2, donde manifiesta:

ASUNTO: Concepto Contable con Régimen de Contabilidad Pública y con marco normativo Resolución 414 de 2014 Respetado doctor Bohórquez:

La Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C., fue creada mediante Acuerdo No. 033 de 1999 del Concejo de Bogotá, como una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, vinculada a la Alcaldía Mayor, dotada de personería jurídica, patrimonio propio e independiente y autonomía administrativa.

La Empresa en el transcurso de la vigencia 2015 solicitó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN el reconocimiento y devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$398.460.000) M/CTE., como pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.

La DIAN, mediante Resolución No. 6282-0827 de septiembre 3 de 2015, reconoce devolver a favor de la Empresa la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$398.460.000) MICTE., como pago en exceso por concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014, este valor reconocido está representado con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 “DECEVAL SA.”, los cuales solo servirán para pagar impuestos o derechos administrativos por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Por lo anterior expuesto, se pregunta:

La Empresa al solicitar la expedición del TIDIS, ¿Cuál es el registro contable que se debe realizar en este momento?

Teniendo en cuenta que la Empresa está sujeta al ámbito de la Resolución CGN No. 414 de septiembre 8 de 2014, se solicita que en la emisión del concepto, se indique como sería el tratamiento contable con Régimen de Contabilidad Pública y con el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

CONSIDERACIONES

7. Consideraciones generales

El Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, el cual armoniza las diferentes normas que regulan los impuestos, en el artículo 862 señala los mecanismos para efectuar la devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones

que les hubieren practicado a los responsables del régimen común que hayan declarado, indicando lo siguiente:

“(...) La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor (...) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos, administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.” (Subrayado fuera del texto)

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante Concepto 116733 del 29 de Noviembre de 2000, precisa el proceso de devolución de impuestos por medio de títulos, señalando:

“(...) una cosa es la emisión de títulos, otra el reconocimiento de la devolución de un valor a favor del contribuyente, y una tercera es el acto de hacer efectiva esa resolución. La primera le corresponde al Gobierno Nacional. Para la segunda (...) de acuerdo con lo ordenado en el artículo 853 del estatuto tributario es competente el jefe de devoluciones de la administración de impuestos, el cual ordena la devolución de los saldos a favor, que bien puede ser en cheque, título o giro. Cuando se ordene la devolución en Tidis, le corresponde al depósito centralizado de valores darle cumplimiento a la resolución emitida por la división de devoluciones. (...) con fundamento en esta resolución que ordena la expedición del Tidis es que el depósito centralizado de valores procede a dar cumplimiento a lo allí expuesto, mediante el mecanismo de anotación en cuentas de depósito, y solo en este momento se considera que el título ha sido expedido.” (Subrayado fuera del texto)

8. Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente

La norma técnica de Inversiones, de acuerdo con el párrafo 143 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que:

“(...) Las inversiones representan recursos aplicados en la (...) la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades (...).” Por otra parte el párrafo 264 del mismo texto normativo, señala que: “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.” (Subrayado fuera del texto)

En relación con el pago de impuestos con títulos, el numeral 18 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, señala que:

“Considerando que las administraciones de impuestos autorizan a los contribuyentes, responsables o agentes de retención, a pagar con diversos títulos emitidos por entidades del gobierno los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones relacionadas con tributos, es necesario precisar su tratamiento contable.”

En los numerales 19, 20 y 21 del mismo procedimiento, se indica el tratamiento contable, tanto para la entidad que realiza la inversión, como para la entidad emisora del título y para la entidad administradora de impuestos, teniendo en cuenta el momento en el que la entidad inversora paga sus obligaciones tributarias con TIDIS.

El “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”, en los numerales 3 y 6, señalan lo siguiente:

“3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.

(...)

6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera.

(...)

Las inversiones con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta deben actualizarse con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.”

El Plan General de Contabilidad Pública, en la Norma técnica de Inversiones e Instrumentos derivados, el Catálogo General de Cuentas-CGC, incluye las siguientes subcuentas:

- 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio.” (Subrayado fuera del texto)*
- 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya*

descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición.” (Subrayado fuera del texto)

9. Consideraciones en relación con el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el Capítulo I Activos, de las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación Y Presentación De Los Hechos Económicos” que hacen parte del “Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, sección 1, numerales 1.1 y 1.2, se señala lo siguiente:

12. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

4. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. 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 empresa emisora.

5. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

6. Medición inicial

En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como

ingreso o como gasto, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.

(...)

7. Medición posterior

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

Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de las inversiones que se esperen negociar afectarán los resultados del periodo. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto.

(...)

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor razonable no serán objeto de estimaciones de deterioro.

Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. (...)

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

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. (...)

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor. (Subrayado fuera de texto)

En la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, mediante la cual resolvió la solicitud de devolución de saldos a favor de la ERU, en el Artículo Segundo, se señala:

“ARTÍCULO SEGUNDO: DEVOLVER la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$398459000) M/CTE, solicitada por la EMPRESA DE RENOVACION URBANA DE BOGOTA D.C., NIT 830.144.890-8, valor reconocido en el artículo primero de la parte resolutive del presente acto administrativo, con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 DECEVAL S.A. Los cuales solo servirán para pagar Impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Artículo 862 del Estatuto Tributario, los responsables del régimen común que hayan declarado, si es el caso, pueden solicitar devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado. La Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales DIAN puede realizar tal operación mediante la emisión de títulos de devolución de impuestos denominados TIDIS, los cuales son negociables en bolsas de valores, circulan de forma desmaterializada y sólo sirven para cancelar impuestos administrados por la DIAN; la negociabilidad de estos títulos en el mercado secundario posibilita la generación de utilidades para la entidad adquirente de los mismos.

- Procedimiento contable en atención a lo dispuesto en el Régimen de contabilidad Pública precedente

De conformidad con lo previsto en el Régimen Contabilidad Pública-RCP, el reconocimiento contable se realiza por el costo de adquisición del título, en el grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, mediante un débito a la subcuenta 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, si decide realizarlos en el mercado para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, o en la subcuenta 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, si los títulos, que se obtuvieron forzosamente, se mantienen hasta utilizarlos de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, con contrapartida al crédito de la subcuenta correspondiente a la naturaleza del derecho previamente reconocido por concepto del pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.

El tratamiento contable de la adquisición y pago de obligaciones tributarias con TIDIS, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 18 a 21 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; y el tratamiento contable de la actualización de este tipo de inversiones debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 1 a 6 del

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.

- **Procedimiento contable de conformidad con lo señalado en la Resolución 414 de 2014, por medio de la cual se expidió el “Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”**

Para realizar el reconocimiento de los Títulos de Devolución de Impuestos TIDIs en el grupo de Inversiones e Instrumentos Derivados, una empresa debe definir previamente el modelo de negocio para realizar la administración de sus recursos financieros, en donde las inversiones que realice para administrar su liquidez serán clasificadas en tres categorías: al valor razonable, al costo amortizado o al costo, dependiendo de lo definido previamente en su modelo.

Para el caso objeto de su consulta, la ERU deberá clasificar los TIDIS en la categoría del valor razonable si decide realizarlos o negociarlos en el mercado público de valores para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, si adicionalmente se dispone de la información sobre el valor de mercado de esos títulos. En caso contrario, deberá clasificarlos en la categoría del costo si decide mantenerlos hasta su vencimiento, es decir, hasta su utilización como medio de pago para el cumplimiento de obligaciones tributarias, de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000030931 del 13-07-2015

20152000038511 del 14-10-2015

1.3. RENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.4. DEUDORES

CONCEPTO 2015200000041 DEL 07-01-15

1	MARCO NORMATIVO		Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	1.1.	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores.
		1.2	Normas técnicas relativas a los pasivos/ Pasivos estimados

	2.1.	Estructura y descripciones de las clases.
SUBTEMA	1.1.1.	Provisión de deudores.
	1.2.1	Reconocimiento aportes del SENA al Fondo de Ahorro de Vivienda.
	2.1.1	Utilización de tercero genérico en el registro de las operaciones.

Doctor
OSMANY GARAY AYOLA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 201455000040082, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

13. *La cartera misional y no misional del SENA, se encuentra clasificada así:*

9.1. **Cartera Misional**

9.1.1. Aportes: Pagos que realizan las entidades y empresas por concepto de aportes parafiscales- SENA que corresponden a la obligación que tienen los empleadores, que tengan trabajadores vinculados mediante Contrato de Trabajo, de hacer un aporte sobre el valor de la nómina mensual de sus trabajadores que devenguen individualmente menos de 10 Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes (SMLMV).

9.1.2. Multas: Son sanciones de tipo económico que afectan la situación patrimonial de las personas a las que se les impone por no pagar lo correspondiente a los aportes parafiscales —SENA-, que no busca reparar un daño principal sino que se configura en una especie de castigo hacia el infractor, es decir que son establecidas con el fin de prevenir un comportamiento considerado indeseable.

9.1.3. Contribuciones: El Estatuto Orgánico del presupuesto (Decreto Ley 111 de 1996), las define así: “Artículo 29. Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley que afecta a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector.”

9.2. **Cartera no misional**

- 9.2.1. Venta de Bienes y Prestación de Servicios:** Para nuestros efectos, la “Venta de Bienes” se refiere a la comercialización de los bienes producidos por la entidad, los cuales generalmente son resultantes del proceso de formación, en tanto que los Ingresos por “Prestación de servicios” se generan en la ejecución de unas tareas acordadas; tanto la Venta de Bienes como la Prestación de Servicios al interior de la Entidad, se originan en lo que reconocemos como “Producción de Centros”.
- 9.2.2. Arrendamientos:** En el SENA se presentan comúnmente los arrendamientos de espacios para prestar los servicios de Cafetería y Fotocopiado; no obstante, pueden existir contrataciones para el arrendamiento de otro tipo de espacios, pero generalmente se busca con ellos que el arrendatario preste un servicio de utilidad para la Entidad.
- 9.2.3. Créditos a empleados:** Son préstamos otorgados por la Entidad a sus funcionarios, por mera liberalidad, los cuales deben ser devueltos en un plazo determinado y con unas condiciones pactadas. En el SENA, generalmente se encuentran respaldados con la firma de libranza, es decir que opera el descuento por nómina.
- 9.2.4. Préstamos de Vivienda:** El SENA cuenta con un Fondo para financiar la adquisición de vivienda de sus funcionarios, Fondo que se mantuvo acorde con las disposiciones del Fondo Nacional de Ahorro; los funcionarios que ingresaron a la Entidad antes del 28 de febrero de 1998 pueden estar afiliados a este Fondo y como tal ser beneficiarios de sus créditos. Es así que en la Entidad se ha establecido que el Fondo Nacional de Vivienda (FNV) sea manejado como una Subunidad y los créditos otorgados por su intermedio son registrados en la cuenta “147073-Otros deudores-Préstamos otorgados por instituciones no financieras”.
- 9.2.5. Préstamos sobre ahorros:** Como un factor de financiación del FNV se cuenta con los Ahorros que realizan los funcionarios afiliados, en donde igualmente se tiene previsto que se realicen préstamos dependiendo de los montos ahorrados. Es así que se tienen deudores por este concepto que igualmente es registrado dentro de la cuenta “147073 — Otros deudores — Préstamos otorgados por instituciones no financieras”.

Por lo anterior, solicita que se le indique si de los conceptos de cartera enunciados, la entidad debe registrar provisión para deudores, para los casos en los cuales existen valores de esta cartera que se consideren como deudores de difícil recaudo.

14. El SENA administra un Fondo de Vivienda para sus trabajadores, reglamentado mediante el Acuerdo No. 00010 del año 2000, el cual respecto a los ahorros establece:

“ARTICULO 15. APOORTE DEL SENA. El SENA aportará al Fondo de vivienda una suma equivalente al 50% de lo ahorrado por el Servidor Público. Los citados ahorros y dichos aportes más un 12% del saldo por dicho concepto, serán entregados al servidor público a su desvinculación del SENA.

Si el Servidor Público se retira como ahorrador del Fondo de Vivienda y continúa siendo funcionario activo, no tendrá derecho a percibir lo aportado por el SENA.

El Servidor Público que se haya retirado del Fondo, solo podrá afiliarse nuevamente transcurridos tres (3) años, contados a partir de la fecha de retiro”.

Así las cosas, la entidad calcula este 50% de manera mensual y lo causa con esta misma periodicidad, no obstante, se solicita concepto acerca de la viabilidad de realizar esta causación contable, por cuanto el pago de este beneficio se efectuará al momento en que el funcionario ahorrador se retire de la entidad. Es de anotar que en caso de que el funcionario ahorrador se retire del fondo, pero no de la entidad, no tendrá derecho a este beneficio, caso en el cual el SENA tendría que revertir dichos registros, los cuales pueden corresponder a varias vigencias.

15. *La entidad en la actualidad tiene tercerizado lo relacionado con la cartera en el SIIF-Nación, lo que significa un alto volumen de información en este sistema, sin embargo se encuentra desarrollando un aplicativo (sistema complementario) para el control de la cartera en todas sus etapas, por lo que se solicita concepto acerca de establecer si es viable que el SENA registre de manera global o con un NIT genérico estos terceros en el SIIF-Nación, por cuanto con el aplicativo se garantizara su individualización.*

Sobre el particular, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

- **PROVISIÓN DE CARTERA**

Los párrafos 119, 152, 154, 156 y 296 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

“8. Principios de Contabilidad Pública

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas (...) (Subrayado fuera de texto)

9.1.1.3 Deudores

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

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución (...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

“9.1.4.4 Costos de producción

(...)

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”. *(Subrayados fuera de texto)*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO: “Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal”.

2. APOORTE DEL SENA AL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA PARA SUS FUNCIONARIOS

AHORRADORES.

Los artículos 14 y 15 del Acuerdo No. 00010 del 2000, por el cual se adoptan normas reguladoras del Fondo Nacional de Vivienda, señalan:

“ARTICULO 14. AHORROS. *Los Servidores Públicos del SENA, a excepción de aquellos que se encuentren vinculados bajo nombramiento provisional, en período de prueba o con contrato a término fijo, podrán ahorrar en el Fondo de Vivienda por uno (1) o más de los siguientes conceptos:*

1. Mensualmente hasta el 10% de su asignación básica.

2. Hasta el 20% de la Prima de Navidad.

3. Hasta el 20% de la Prima de Servicios.

(...)

ARTICULO 15. APOORTE DEL SENA. *El SENA aportará al Fondo de vivienda una suma equivalente al 50% de lo ahorrado por el Servidor Público. Los citados ahorros y dichos aportes más un 12% del saldo por dicho concepto, serán entregados al servidor público a su desvinculación del SENA.*

Si el Servidor Público se retira como ahorrador del Fondo de Vivienda y continúa siendo funcionario activo, no tendrá derecho a percibir lo aportado por el SENA.

El Servidor Público que se haya retirado del Fondo, solo podrá afiliarse nuevamente transcurridos tres (3) años, contados a partir de la fecha de retiro.

PARÁGRAFO. *El SENA, se compromete a efectuar los aportes a su cargo trimestralmente, previa certificación expedida por la División de Contabilidad en la Dirección General o quien haga sus veces en las Regionales o Seccionales, sobre el monto de lo aportado por los funcionarios”.*

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 120, 233, 234, y 235 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“8. Principios de Contabilidad Pública

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.

9.1.2.6 Pasivos estimados

233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice. (Subrayado fuera de texto)

- UTILIZACIÓN DE UN TERCERO GENÉRICO EN LA CAUSACIÓN DE LAS CUENTAS POR PAGAR.

El párrafo 414 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“10. Estructura y Descripciones de las Clases

(...)

10.1 Estructura

(...) Las clases se desagregan en grupos; a su vez los grupos se desagregan en cuentas y estas últimas en subcuentas, las cuales están contenidas en el manual de procedimientos. Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de

la entidad contable pública o de determinados usuarios de la información". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 3.4 contenido en el Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte Anual a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Resolución 357 de 2008, señala:

"3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias".

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Provisión de cartera

Para efectos de determinar la pertinencia de reconocer provisiones para los Deudores, la entidad debe proceder a identificar en cada uno de ellos si se generan en cumplimiento de su cometido estatal y si son individualizables o no.

En consecuencia, cuando los derechos provengan del cumplimiento de una actividad misional y estén relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables, deberá reconocer provisiones cuando se den las circunstancias que tengan establecidas en la política de manejo de la cartera respectiva. En caso contrario, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, se debe afectar directamente el patrimonio, siempre que se hayan llevado a cabo todas las gestiones administrativas para la recuperación de los deudores, y se haya determinado la no recuperación de los mismos, situación frente a la cual debe registrar un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, por tratarse de una entidad descentralizada y como contrapartida un crédito en la cuenta y subcuenta en la cual se encuentra reconocido el derecho del grupo 14-DEUDORES.

Pregunta 2. Aporte del SENA al Fondo Nacional de Vivienda para sus funcionarios ahorradores.

Los recursos que debe aportar el SENA al Fondo de Vivienda, equivalentes al 50% de lo ahorrado por el Servidor Público en dicho Fondo, se deben reconocer en la contabilidad de la entidad mediante un débito en la subcuenta 531490-Otras provisiones para contingencias, 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 271090-Otras provisiones para contingencias, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, toda vez que en cumplimiento del principio de

prudencia, existe una circunstancia potencial que se puede prever periódicamente.

Es de anotar que cuando el saldo de la subcuentas “OTROS” supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, las entidades contables públicas deben revelar en notas a los estados contables tal situación.

Pregunta 3. Tercero con NIT genérico en SIIF

Para el caso consultado, de conformidad con la jerarquía establecida en el Manual de Procedimientos, en lo referente a la estructura del Catálogo General de Cuentas y lo señalado en el Procedimiento de Control Interno Contable, los registros de las operaciones se deben realizar de forma individual. Por tanto, no es viable la utilización de un tercero genérico para el registro de las operaciones, razón por la cual la individualización debe efectuarse a nivel de auxiliares, terceros o mediante las alternativas equivalentes que le provea la plataforma SIIF a la entidad.

CONCEPTO 2015200000241 DEL 15-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Procedimiento de Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración de las cuentas por cobrar

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Coordinadora de Gestión Contable

ADMINISTRADORA COLOMBIANA DE PENSIONES - COLPENSIONES

Bogotá, D.C. - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2014550004305-2, de fecha 26 de diciembre de 2014, en la cual solicita concepto sobre la viabilidad de retirar de los fondos de reservas de pensiones (Vejez, Invalidez y Sobrevivientes), las cuentas por cobrar originadas en los saldos recibidos, a septiembre de 2012, del ISS en Liquidación. Lo anterior, teniendo en cuenta que a la fecha no se ha logrado la conciliación total por no contar con los documentos soportes del registro contable por parte del ISS en Liquidación y que las cuentas por cobrar corresponden a sanciones que el ISS en Liquidación, impuso en su momento a las entidades financieras por el incumplimiento en las fechas de consignación de los recaudos o de entrega de soportes, de acuerdo con lo establecido en

los convenios de recaudo de aportes para el Sistema de Seguridad Social Integral, a través de formularios de autoliquidación de aportes y talonarios, convenios que no fueron cedidos a Colpensiones dentro del proceso de transición.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular, le manifiesto lo siguiente:

El numeral 3.1 de Resolución la 357 del 23 de julio 2008 *“Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”*, establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en la normativa anteriormente relacionada, y teniendo en cuenta que, de acuerdo con la información suministrada en su comunicación, los convenios de recaudo de aportes para el Sistema de Seguridad Social Integral que suscribió el ISS en Liquidación con las entidades financieras, cuyo incumplimiento originó las cuentas por cobrar por sanciones, no fueron cedidos a Colpensiones dentro del proceso de transición, es pertinente retirar, de los fondos de reservas de pensiones (Vejez, Invalidez y Sobrevivientes), las cuentas por cobrar originadas en los saldos recibidos, a septiembre de 2012, del ISS en Liquidación. Lo anterior, considerando lo establecido en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 del 23 de julio 2008 “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”

CONCEPTO 20152000003341 DEL 18-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Depuración saldos contratos no liquidados oportunamente Control Interno Contable

Doctora
SANDRA LUGO
Dirección Jurídica
ISS EN LIQUIDACIÓN

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550002532, en la cual consulta:

- El procedimiento a aplicar para depurar los saldos de los contratos que no fueron liquidados oportunamente dentro del plazo de ley, es decir dos años.
- ¿La Resolución 357 de 2008 sobre control interno se encuentra vigente? ¿Esta norma aplica al ISS en liquidación?

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar,

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de *“Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”*.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público *“debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.”*

Ahora bien al referirse en el anexo a la Resolución a los procedimientos de control interno contable, el punto 3 del mismo señala: *“Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por su parte los numerales 3.8. Y 3.11 señalan,

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, *Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”*

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones es preciso señalar que a la fecha se encuentra vigente la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, la cual es de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, como al ISS en liquidación le corresponde aplicar el RCP, de igual manera atenderá la regulación sobre control interno contable a que se refiere la mencionada Resolución, en donde señala que permanentemente las entidades deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables, cuando presente bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando distorsionen los resultados del período, proceso dentro del cual deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

En tal sentido, para la depuración de la información contable, la autorización debe corresponder a las instancias jerárquicas de la empresa, que tengan competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en manuales de funciones, procesos y procedimientos, y no depende del pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, sino que debe efectuarse cuando se adviertan situaciones que desvirtúen sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, siempre que correspondan a criterios definidos en la normatividad contable pública.

Con respecto al procedimiento contable para depurar los saldos de los contratos no liquidados, cuando el resultado de las investigaciones señaladas en el párrafo inmediatamente anterior permitan concluir que los saldos son parcial o totalmente inexistentes, procede el retiro del derecho, debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta que corresponda a la cuenta en donde se encuentren registrados los recursos girados a los contratistas.

Como quiera que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité de sostenibilidad contable para la depuración de la información contable, cuando se adviertan situaciones que desvirtúen sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, siempre que correspondan a criterios definidos en la normatividad contable pública, si bien no es una condición sino que su creación, máxime tratándose de la entidad en liquidación, correspondería a las instancias jerárquicas competentes de la empresa, definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento.

CONCEPTO 20152000004151 DEL 20-02-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
1	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de rebajas o condonación de una parte de los intereses moratorios después de haber reconocido una provisión.

Doctor
SEGISMUNDO MORENO ROJAS
Contador
Fondo Especial de Vivienda Municipio de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-550-000544-2, en la cual informa:

“El acuerdo municipal 0367 de 2014 en su artículo 5 dice: artículo 5: Condición especial para el pago de las cuotas de los actuales créditos de vivienda de interés prioritario y créditos de vivienda de interés social: los deudores morosos de los créditos otorgados por la secretaria de vivienda social y el fondo especial de vivienda tendrán derecho a acceder al descuento del 99% de los intereses moratorios debido a la situación socioeconómica de índole excepcional que presentan los adjudicatarios deudores para tal efecto deberán acogerse a los beneficios del presente acuerdo antes del 31/07/2015

Parágrafo: los intereses moratorios (Sic) aquí enunciados son los denominados en los estados de cuenta del sistema cartera (Sic) oracle así: interés corriente atrasado, interés de mora, interés de financiación diferida atrasado intereses no cancelados y financiación diferida”.

Informa la entidad que los deudores se encuentran clasificados en la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo. De igual forma se tiene reconocido una provisión en la cuenta 1480-Provisiones para deudores (Cr) de periodos anteriores que en su momento afectaron el resultado al reconocer al gasto por la provisión en la cuenta 5304-Provisión para deudores.

Por lo anterior, se pregunta cuál es el tratamiento para recuperar la provisión y si el descuento del 99% se registra como un gasto o se reconoce contra el patrimonio utilizando la cuenta de capital fiscal.

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 104, 117, 120, 152, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública, establecen:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...).

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en periodos anteriores. (...).

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...), los intereses, sanciones, multas (...).

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la

contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de contabilidad Pública, describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como: *“el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403-Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408-Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415-Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores”. (Subrayado fuera de texto)

También, describe la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), como: “el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores”.

Así mismo, describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIO, como: *“el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que cualquier ajuste en los registros contables que debe realiza el Fondo Especial de Vivienda Municipio de Cali con

fundamento en el Acuerdo 0367 de 2014, se efectuará teniendo en cuenta que el derecho por los intereses moratorios causado con anterioridad atienden a la norma jurídica que lo impone, es decir aquellos respecto de los cuales no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, al igual que la reclasificación de los mismos a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, de cara al riesgo de incobrabilidad que representan de acuerdo con la insolvencia del deudor, su antigüedad y morosidad, y que con posterioridad conllevó al cálculo y registro de una provisión por las posibilidades de pérdida sobre la base de las evaluaciones jurídicas con fundamento en las normas técnicas de la contabilidad.

En ese orden de ideas, el reconocimiento del valor que corresponde al porcentaje de los intereses moratorios rebajados o condonados, se registran afectando la cuenta de la provisión, con débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, y en caso de existir un saldo que no se estuviese provisionado, debe reconocerlo con un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, todo ello con crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, correspondiente al valor que debe ser retirado de los estados contables.

Por otra parte, si al momento del pago existe reconocida una provisión correspondiente al 1% restante, se reconoce como una recuperación, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr) y acreditando la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIO.

CONCEPTO No. 20152000010771 DEL 09-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Propiedades, planta y equipo Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de las pérdidas en Propiedades, planta y equipo originadas en siniestros y tratamiento contable de la indemnización recibida sin situación de fondos para el reemplazo del bien destruido

Señora:
LUZ ADRIANA SANABRIA BRAUCIN
Profesional Especializado Grupo de Gestión Financiera
Superintendencia del Subsidio Familiar

Bogotá D.C.

Me refiero a su correo electrónico del 24 de marzo de 2015, radicado con el número 2015-550-001268-2 en el cual manifiesta:

ANTECEDENTES

“(…)

La Superintendencia adquirió un vehículo camioneta en el año 2012 por valor de \$66'300.000, oo, la depreciación se comenzó a efectuar desde ese año; el día 8 de febrero de 2015 el conductor que la estaba manejando la subió a un separador de la vía por estar cambiando de carril y el vehículo sufrió según la aseguradora pérdida total. De la aseguradora telefónicamente le informaron a la Coordinadora del Grupo de Recursos Físicos que reconocen un valor de \$44'700.000, con ese monto se va a adquirir un carro nuevo mediante el proceso de licitación, la aseguradora le pagará directamente al vendedor. El valor de la depreciación al 8 de febrero es de \$23'205.000, OO.

- ¿La depreciación la debo liquidar o registrar únicamente hasta el 8 de febrero de 2015 ya que el vehículo no se volvió a utilizar? [Sic]

- ¿En qué momento la debo sacar de la contabilidad? ¿Cuál es el registro contable que debo hacer? [Sic]

- ¿Cuál es el registro contable que debo hacer cuándo se adquiriera el nuevo vehículo teniendo en cuenta que la aseguradora pagará directamente al vendedor? [Sic]

- ¿Debo ingresar por el nuevo valor y comenzar a depreciar el nuevo vehículo en el momento en que se comience a poner en uso? [Sic]

[...]”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública señalan que:

“(…)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

(...)

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública prescribe que:

“(...)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

Son considerados métodos de reconocido valor técnico, entre otros, los siguientes: Línea Recta, Número de Unidades de Producción u Horas de Trabajo, Suma de los Dígitos de los Años y Doble Tasa sobre Saldo Decreciente.

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...)

(...)

15. SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN

Cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810- EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115 SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

(...)

1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA. Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de los bienes muebles adquiridos a cualquier título el cual incluye todas las erogaciones incurridas para su adquisición.
2- El valor de los bienes muebles que se reciban en calidad de donación, cesión u otra modalidad.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes muebles puestos en servicio.

(...)

1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN. Representa el valor de los equipos de transporte, tracción y elevación de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los equipos de transporte, tracción y elevación para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El costo del equipo de transporte, tracción y elevación adquirido a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición.

2- El valor del equipo de transporte, tracción y elevación recibido en calidad de donación, cesión, aporte o incorporación, una vez surtidos los trámites de legalización.

3- El costo de las adiciones y mejoras.

4- El valor de los bienes trasladados de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los equipos de transporte, tracción y elevación que se enajenen o transfieran a cualquier título.

2- El valor del equipo de transporte, tracción y elevación que sea retirado del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otras causas.

3- El valor del equipo de transporte, tracción y elevación que se traslade a mantenimiento

(...)

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). Representa el valor acumulado por el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por adiciones y mejoras.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, cesión, aporte u otra modalidad de retiro.
- 2- El valor de la depreciación acumulada de los bienes retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otras causas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la depreciación calculada periódicamente.

(...)

1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Representa el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de comparar el exceso del valor en libros de los bienes sobre su valor de realización o costo de reposición

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- La aplicación de la provisión por castigo, previo cumplimiento de los requisitos establecidos.
- 2- El valor de las provisiones en exceso.
- 3- El valor de la provisión en caso de retiro por venta, traslado, pérdida o baja del bien.
- 4- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición

(...)

1999-VALORIZACIONES. Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.
- 2- El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El defecto del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.
- 2- El defecto del avalúo técnico de los bienes frente a su valor en libros.
- 3- La valorización correspondiente a los bienes que sean vendidos, cedidos o dados de baja.
- 4- La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando se adquiera o comparta el control, o se comience a ejercer influencia importante, y en consecuencia se aplique el método de participación patrimonial.
- 5- La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.

(...)

3115-SUPERAVIT POR VALORIZACIÓN. Representa el valor del aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la valorización del activo vendido, dado de baja, trasladado o retirado del servicio.
- 2- El valor de la disminución de la valorización del activo.
- 3- El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.
- 4- La reversión del superávit por valorización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando se adquiera o comparta el control, o se comience a ejercer influencia importante, y en consecuencia se aplique el método de participación patrimonial.
- 5- La reversión del superávit por valorización de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.
- 2- El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros

(...)

4810-EXTRAORDINARIOS. Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de atender sus inquietudes, se concluye que:

1. La depreciación representa la pérdida de la capacidad operacional de las Propiedades, planta y equipo y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de estos activos durante la vida útil que se haya estimado. De esta forma, es posible determinar cuál es la contribución de las Propiedades, planta y equipo en el desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad.

Por otro lado, es preciso señalar que el Régimen de Contabilidad Pública únicamente contempla la suspensión de la depreciación cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones; y prescribe que en todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación. Adicionalmente, el Régimen de Contabilidad Pública estipula que la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto haya definido la propia entidad.

En consecuencia de lo anterior, cuando un bien de Propiedades, planta y equipo se destruya por completo, no se reconocerá un gasto por depreciación por el saldo que se tenía pendiente depreciar, toda vez que un bien destruido no contribuye al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad.

Bajo estas circunstancias, la Superintendencia del Subsidio Familiar dará tratamiento contable a la depreciación y reconocerá la pérdida por la destrucción del vehículo en la fecha del siniestro, de conformidad con lo estipulado en el párrafo 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo consagrado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual se desarrolla a continuación.

2. Respecto al registro contable para desincorporar el vehículo destruido de la situación financiera, la Superintendencia del Subsidio Familia aplicará en la fecha del siniestro, el párrafo 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el efecto, se debitará la subcuenta 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y si previamente han constituido provisión para protección de activos, debitarán la subcuenta 169512-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acreditará la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN. La diferencia se registrará en la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. Si se hubieren registrado valorizaciones se debitará la cuenta 311570-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditará la subcuenta 199970-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez se haya retirado el vehículo del grupo de Propiedades, planta y equipo, la Superintendencia del Subsidio Familiar, lo controlará en cuenta de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), si la entidad encuentra razones para efectos de su control.

3. En relación con el registro contable que debe hacer la Superintendencia del Subsidio Familiar cuando se adquiera el nuevo vehículo y teniendo en cuenta que la aseguradora será la encargada de girar directamente el dinero al proveedor; deberá considerarse que en el momento en que la compañía de seguros reconozca el derecho al pago de la indemnización a favor de la entidad pública, esta última debe reconocer la cuenta por

cobrar a la aseguradora, mediante un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Una vez se haya surtido el trámite de la adquisición del nuevo vehículo, la Superintendencia del Subsidio Familiar debitará la subcuenta 163505-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y acreditará la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, teniendo en cuenta que el valor compensado por la aseguradora corresponde al precio de adquisición pactado mediante un proceso licitatorio.

4. Cuando el automotor sea puesto en servicio, la entidad pública registrará un débito en la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN y como contrapartida registrará un crédito en la subcuenta 163505-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, la cual había sido reconocida previamente.

Para efectos del cálculo de la depreciación, la Superintendencia del Subsidio Familiar determinará la vida útil del vehículo y seleccionará un método de reconocido valor técnico que permita reflejar el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el vehículo incorpora de conformidad con lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 201520000200011 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Venta de servicios Costo de operación de servicios Gastos de administración Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales derivados de la ejecución de convenios docentes donde se presenta contraprestación directa por los servicios prestados, sin que se produzca flujo de efectivo

Doctor

JOSE GUSTAVO TAMAYO CARDONA

Coordinador (AF) Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de abril 7 de 2015, radicada en este Despacho con el No. 2015-550-001403-2, donde manifiesta: *“solicito asesoría trámite causación contable por convenio interinstitucional; estos convenios son de contraprestación de servicios en los cuales no hay flujo de caja”*

Mediante correo electrónico de fecha 14 de abril de 2015, dirigido por este Despacho al correo contabilidad@medicinalegal.gov.co, se solicitó ampliación escrita de la consulta para que se precisara el alcance de la misma dado que lo expresado en la petición no ayudaba comprender la problemática contable que se le está presentando a esa Entidad.

A través de contacto telefónico el Coordinador del Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos se comprometió a enviar un oficio precisando los detalles de la consulta y copia de alguno de los convenios respectivos, el cual no se recibió a la fecha. Sin embargo, en la citada conversación telefónica se pudo establecer que la consulta se refiere a convenios celebrados por el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses con Universidades públicas o privadas, mediante los cuales se pacta la prestación de servicios de capacitación por parte del Instituto a alumnos de las facultades de medicina o derecho, obteniendo como retribución capacitación para los funcionarios de esa entidad dictada por tales centros universitarios. También se informó que en algunos casos no se recibe la contraprestación acordada debido a lo apartado de los centros académicos lo que impide que los servidores públicos de este Instituto se desplacen hasta la sede universitaria. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, al hacer referencia a las características cualitativas que debe poseer la información contable producida por las Entidades Contables Públicas, en los párrafos 103, 104, 107, 109 y 110, señala lo siguiente:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para

ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública. (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con pautas básicas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los párrafos 117, 118, 119 y 123 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. *Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.*

119. *Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.*

123. *No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.” (Subrayado fuera de texto)*

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 127 a 130 del Plan General de Contabilidad Pública en el punto 9.3, señalan:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.“(Subrayado fuera de texto)

En relación con las diferentes bases de valuación que definidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad para reconocer y revelar las diferentes transacciones, en el párrafo 132 señala:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.”

También, en relación con las Normas Técnicas relativas a los activos, en los párrafos 152, 154, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública, al indicar la noción de los deudores y cuentas por pagar, establecen:

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

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados

se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con el reconocimiento de pasivos, las Normas Técnicas correspondientes establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las Cuentas por Pagar, en el párrafo 223 establecen:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los ingresos, señaladas en el punto 9.1.4.1., en los párrafos 264 y 267 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los gastos y costos, en los párrafos 282, 283, 292 y 293 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

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. (...)*

292. *Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.*

293. *El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico. (Subrayado fuera de texto)*

En relación con el reconocimiento de costos de operación, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en los párrafos 295 y 296 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

295. *Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.*

296. *Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.* (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 357 de 2008, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, en el punto 3.2 del Anexo a la misma, se indica lo siguiente:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.
“(Subrayado fuera de texto)”

CONCLUSIONES

Para que la información contable del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses posea las características cualitativas señaladas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad pública, será necesario considerar que, cuando en desarrollo de la ejecución de un mismo convenio o acuerdo suscrito por este Instituto con terceros, se presten y reciban servicios de capacitación, para efectos contables se tratará de eventos independientes y, por tal circunstancia, para garantizar la confiabilidad y universalidad de la información, deberán reconocerse por separado en el sistema de información financiera, sin desconocer que éstos se relacionan mutuamente.

En desarrollo de los principios de contabilidad pública de devengo, asociación medición y no compensación, el Instituto deberá reconocer de un lado los derechos e ingresos y, del otro, los costos o gastos y las obligaciones que puedan surgir de la prestación de los servicios de capacitación entregados y recibidos en desarrollo de los convenios respectivos, para tal efecto deberá:

Reconocer los ingresos y derechos obtenidos debitando la Subcuenta 147090 Otros deudores de la Cuenta 1470 OTROS DEUDORES, acreditando la subcuenta 480890 Otros Ingresos Ordinarios de la Cuenta 4809 OTROS INGRESOS ORDINARIOS, teniendo en cuenta que se producirá la entrada de beneficios económicos derivados de la capacitación entregada que se producirá con la capacitación recibida por los funcionarios del Instituto. Los ingresos se medirán por el valor de la contraprestación a que se tenga derecho o, en su defecto, por los costos incurridos para ello cuando no se disponga del dato anterior. Las erogaciones efectuadas para la obtención de estos ingresos pueden reconocerse en las respectivas cuentas de la clase 5-GASTOS, en caso que se trate de una actividad poco frecuente, o de las clases 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y 6-COSTO DE VENTAS, en caso que se convierta en una actividad recurrente.

Con la formalización de la contraprestación mediante la capacitación que los centros universitarios se comprometan a entregar a los funcionarios del Instituto, se efectuará el cruce de cuentas entre los derechos y las obligaciones correspondientes, cuando así se haya pactado. Para ello, previamente se causará la obligación respectiva acreditando la Subcuenta 240101 Bienes y servicios, de la Cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y, como contrapartida, se debitará los gastos que correspondientes en la Subcuenta 520223 Capacitación, bienestar social y estímulos de la Cuenta 5202 SUELDOS Y SALARIOS, ya que el beneficio recae sobre los servidores del área misional.

Por tratarse de derechos originados en la prestación de servicios de carácter individualizable, cuando la entidad no pueda obtener la contraprestación pactada en el plazo oportuno convenido o porque no se pueda acceder a los servicios ofrecidos o por la antigüedad de la partida, deberá reconocerse una provisión de tales derechos, reclasificando la partida a la Subcuenta 147590 Otros deudores, de la Cuenta 1475 DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO. Paralelamente, estimará y reconocerá la provisión correspondiente, acreditando la Subcuenta 148090 Otros deudores, de la Cuenta 1480 PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), debitando la Subcuenta 530490 Otros Deudores, de la Cuenta 5304 PROVISIÓN PARA DEUDORES.

De otro lado, en desarrollo de las políticas contables y administrativas formalmente establecidas por la entidad en el marco de lo previsto por la Contaduría General de la Nación en el anexo de la Resolución 357 de 2008, la entidad castigará la provisión contra el activo respectivo, cuando se tenga certeza razonable que no se obtendrán los servicios de capacitación pactados a título de contraprestación, en los convenios correspondientes.

CONCEPTO No. 20152000009151 DEL 24-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Causación cuentas por cobrar, Ingresos no tributarios
	SUBTEMA	Causación ingresos Ley 21 de 1982 por parte del Ministerio de Educación Nacional

Doctora
MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS
Subdirectora de Gestión Financiera
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550001162-2, en la cual solicita a la CGN determinar, aclarar y definir el registro contable de los ingresos y Deudores correspondientes a las entidades obligadas a aportar la contribución de la Ley 21 de 1982. Cabe señalar que además, la entidad solicitó en reunión celebrada en las instalaciones de la CGN, respecto del tratamiento contable de los recursos que por este concepto no son reconocidos en el mismo mes en que se obtiene información sobre los mismos.

Lo anterior, en razón a que en la auditoría a los estados contables de 2013, la Contraloría General de la República conceptuó con opinión negativa, al señalar que el saldo de la cuenta 4114-Aportes y cotizaciones relativa a los ingresos correspondientes al recaudo de los recursos provenientes de la Ley 21 de 1982 presenta incertidumbre porque el MEN, debiendo tener conocimiento del ingreso base de cotización de los obligados no lo tiene, por carecer de una herramienta para tal fin.

La Ley 21 de 1982 dispuso que las entidades públicas del orden Nacional, Departamental, Distrital y Municipal deben girar al MEN el 1% de las nóminas liquidadas y pagadas, recursos destinados a las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, proyectos de mejoramiento en infraestructura y dotación de instituciones de educación media técnica y media académica, que deben presentarse y pagarse dentro de los diez (10) días siguientes al mes de la causación y pago, artículo 10 de la citada ley.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar,

La entidad dispone de un procedimiento de Recaudo y Cartera, en el cual están identificados los eventos que pueden generarse en el proceso de cobro, por Omisión, por Mora o por inexactitud.

Según este procedimiento al identificar el MEN la entidad y el NO pago de la contribución, inicia la gestión de cobro, la cual deriva en la emisión de una Resolución en donde agotado el debido proceso, una vez queda ejecutoriada, la información relacionada con los cobros es enviada al área de Contabilidad para el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso.

De otra parte el ingreso y la cuenta por cobrar que reconoce lo realiza con la información de los recaudos efectivamente recibidos.

Respecto de la normatividad contable pública expedida por la Contaduría General de la Nación, los principios de contabilidad constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso contable para la generación de la información, dentro de los cuales guardan estrecha relación con el caso consultado, los siguientes:

Devengo o causación según el cual, “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

Período contable que indica, “Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.”

Hechos posteriores al cierre, según el cual, “La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.”

Además con el objeto de garantizar la calidad de la información financiera presentada a los usuarios reales y potenciales, ésta debe atender a las características cualitativas de **Razonabilidad**, es decir: “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”; así como la **Universalidad**, que señala, “La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En la preparación de la información financiera, la entidad deberá observar el cumplimiento de los principios y características cualitativas determinados por el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de que la entidad disponga de información contable oportuna que incorpore los hechos y operaciones ocurridos en el período contable. Es así como en observancia de los principios de devengo o causación, período contable, y el criterio de Universalidad, elemento esencial de la característica de la relevancia, el MEN en el momento en que surjan, los derechos a cobrar y los ingresos relacionados con la aplicación de la Ley 21 de 1982, hará el reconocimiento, esto es, cuando para los aportantes surge la obligación mensual de pagar los salarios que son la base de la liquidación de la contribución.

Para estos efectos la entidad dispone de fuentes de información confiables, como son la documentación que se recopila a través del PILA, que es la actualmente utilizada por la entidad para hacer el reconocimiento, pero con posterioridad al momento de la causación de los derechos.

Ahora bien, si por circunstancias de carácter excepcional no fuere posible conocer oportunamente la información de las entidades aportantes, para proceder a su reconocimiento aún dentro de la etapa contemplada en el principio y la norma técnica de hechos posteriores al cierre, deberá causar el ingreso y la cuenta por cobrar en el siguiente periodo afectando la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, revelando tal circunstancia en notas a los estados contables.

Con respecto al registro de la contribución en los períodos mensuales intermedios, si los aspectos de orden operativo revisten dificultades de consideración, es viable que se proceda al reconocimiento del ingreso en el siguiente mes, pero en todo caso, al final de cada ejercicio, debe garantizarse el reconocimiento de los derechos e ingresos correspondientes a cada período, en la forma como se estipula en el primer párrafo de estas conclusiones; al paso que la entidad deberá evaluar y ajustar en cuanto sea necesario, sus procedimientos administrativos y operativos, a efectos de mejorar la oportunidad en el reconocimiento de la contribución objeto de la consulta. Para los casos identificados como situaciones de morosidad u omisión, es viable continuar aplicando el procedimiento que tiene establecido el Ministerio.

Con el presente pronunciamiento se ratifica el concepto 20142000029921 del 15 de octubre de 2014, dirigido a esa entidad y se deja sin vigencia el concepto 200810-120219 de 24 de octubre de 2008.

CONCEPTO No. 20152000020751 DEL 07-05-2015

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades

Doctor
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Jefe de Oficina

Contaduría General del Municipio
Alcaldía de Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 29 de abril de 2015, radicada con el número 2015-550-002049-2, en la cual solicita que las cuotas partes a cobrar a otras entidades se puedan reconocer como un ingreso en las subcuentas 480803-Cuotas partes de pensiones y 480804-Cuotas partes de bonos pensionales.

Lo anterior debido a que el Municipio liquidaba y cobra posteriormente al giro de la nómina de pensionados las cuotas partes por cobrar a otras entidades.

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo del RCP, en relación con los Principios de Contabilidad Pública señala en el párrafo 14, *“Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: (...) Devengo o Causación, (...).*

*117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”*

De otra parte, la Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental define los **Ingresos** como: *“Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional fue incorporado al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 633 de 2014, en donde para el reconocimiento de la nómina de pensiones y los conceptos relacionados el numeral 5 señala: *“ (...) Cuando existan cuotas partes de*

pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y de acuerdo con el principio de devengo o causación, el derecho a cobrar las cuotas partes a cargo de otras entidades surge y en consecuencia se reconocerá en la entidad que paga la pensión, cuando se registra la obligación a favor del pensionado, con independencia del giro de los recursos, utilizando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, a efectos de contabilizar el derecho que le surge con respecto a las demás entidades que participan en la financiación de tales pensiones.

De otra parte, como las cuotas partes a cargo de otras entidades no constituyen flujos de efectivo que incrementen el patrimonio de la entidad, porque corresponden a valores recaudados para cancelar una obligación, como responsable del pago del pasivo pensional, no es viable su solicitud de utilizar las subcuentas 480803-Cuotas partes de pensiones o 480804-Cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta OTROS INGRESOS ORDINARIOS, en consecuencia, la entidad deberá revisar sus procesos de sistemas con el objeto de acoger la modificación al Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los pasivos de pensiones.

CONCEPTO No. 20152000021001 DEL 08-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Registro de mayores valores reconocidos por el Municipio, frente a los valores reconocidos por el Seguro Social en

	pensiones
--	-----------

Doctora
 AURA G. VELASCO FREYRE
 Secretaria de Hacienda Municipal
 Alcaldía de Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500018432, mediante la cual solicita concepto acerca del registro contable realizado por el Municipio de Yumbo en el mes de diciembre 2013 en la subcuenta contable 147090001 – OTROS DEUDORES por la suma de \$3.649.711.099, soportado en un informe enviado por la Secretaria de Gestión Humana y Recursos Físicos con los nombres, números de cédula y valores de las personas que conforman esta lista. Dicho valor corresponde a los pagos realizados por el Municipio entre los años 1998 a 2000 en aplicación del Decreto 758 de 1990, sin realizar su registro contable correspondiente. El monto registrado en la subcuenta DEUDORES VARIOS por este concepto, supera el cinco por ciento (5%) de la respectiva cuenta mayor.

Adicionalmente, en su comunicación enviada a la Contaduría General de la Nación relacionada con el tema objeto de la consulta, se menciona lo siguiente:

“En el periodo comprendido en los años 1.998 a 2.000, el Municipio de Yumbo se acogió a este decreto y dio aplicabilidad.(sic) pero no se realizó su registro contable, razón por la cual en Diciembre de 2013, la Secretaria de Gestión Humana y Recursos Físicos, envió un informe con los nombres, números de cédula y valores de las personas que conforman esta lista, para que fueran incorporados estos valores a nuestra contabilidad y se hizo el registro en la cuenta 147090001 Deudores Varios.” (Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

Frente a lo establecido en la normatividad contable pública, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública establece las características cualitativas de la información contable pública que se deben seguir, así:

“103. Confiabilidad. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos (...)

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 16 del Acuerdo 49 de 1990, aprobado por el Decreto 758 de 1990, establece la compartibilidad de las pensiones legales de jubilación dentro del marco del Reglamento General del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte, así:

“(...) Al cumplirse el tiempo de servicios y la edad exigidos por la ley para las pensiones plenas o especiales en ella consagradas, podrán exigir la jubilación a cargo del patrono y éste estará obligado a pagar dicha pensión de jubilación, pero el patrono continuará cotizando en este seguro hasta cuando el trabajador cumpla con los requisitos mínimos exigidos por el Instituto para otorgar la pensión de vejez, y en este momento, el Instituto procederá a cubrir dicha pensión, siendo de cuenta del patrono únicamente el mayor valor, si lo hubiere, entre la pensión otorgada por el Instituto y la que venía cubriendo al pensionado”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece el procedimiento contable para la utilización de las subcuentas denominadas “OTROS” para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, así:

***“(...) 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 (...)* (subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, este despacho se permite señalar que para efectos del reconocimiento y aplicación de las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, el Municipio de Yumbo debe atender las características cualitativas de la información en cuanto a la confiabilidad, razonabilidad y verificabilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de producir información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos.

Ahora bien, el tratamiento contable que corresponde a los mayores valores reconocidos por el Municipio, frente al valor que en su momento empezó a reconocer el Instituto de Seguros Sociales en favor de los funcionarios, no corresponde a deudores varios por concepto de préstamos si no al reconocimiento de un gasto por pensiones de jubilación; en razón, a que se trata de pagos por el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 del Acuerdo 49 de 1990, aprobado por el Decreto 758 de 1990, el cual contempla la compartibilidad de las pensiones legales de jubilación dentro del marco del Reglamento General del Seguro Social Obligatorio de Invalidez, Vejez y Muerte.

CONCEPTO No. 20152000021781 DEL 15-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Gastos de operación Gasto público social
	SUBTEMA	Reconocimiento de tarjetas inteligentes y de unidades de transporte adquiridas por la UAE del Servicio Público de Empleo y entregadas a los centros de empleo para ser utilizadas por los buscadores de empleo

Doctora
GLORIA CELIS JUTINICO
Contadora
UAE SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001727-2 en la cual manifiesta *“como (Sic) reflejar contablemente el tipo de negocio que hay entre el centro de empleo, la unidad y el operador público ó privado que vende las tarjetas de transporte; así como aclarar si el tipo de gasto que se debe utilizar en la legalización del mismo, es operacional o hace parte del gasto público social (...)*

Adicionalmente agradezco su aclaración, respecto a si de forma general todas las acciones que realice la Entidad dirigidas a minimizar barreras de acceso al mercado laboral y cualquier actividad encaminada al cumplimiento de su cometido estatal, (...) hace parte del Gasto público social de la Nación (...)”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La ley 1474 del 12 de julio de 2011, decreta:

“Artículo 91. Anticipos. *En los contratos de obra, concesión, salud, o los que se realicen por licitación pública, el contratista deberá constituir una fiducia o un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo, con el fin de garantizar que dichos recursos se apliquen exclusivamente a la ejecución del contrato correspondiente, salvo que el contrato sea de menor o mínima cuantía.*

El costo de la comisión fiduciaria será cubierto directamente por el contratista.”
(Subrayado fuera de texto)

El Decreto Nacional 1510 del 17 de julio de 2013, por el cual se reglamenta el sistema de compras y contratación pública, prescribe:

“Artículo 22. Pliegos de condiciones. *Los pliegos de condiciones deben contener por lo menos la siguiente información:*

(...)

7. El valor del contrato, el plazo, el cronograma de pagos y la determinación de si debe haber lugar a la entrega de anticipo, y si hubiere, indicar su valor, el cual debe tener en cuenta los rendimientos que este pueda generar.

(...)

Artículo 35. Patrimonio autónomo para el manejo de anticipos. *En los casos previstos en la ley, el contratista debe suscribir un contrato de fiducia mercantil para crear un patrimonio autónomo, con una sociedad fiduciaria autorizada para ese fin por la Superintendencia Financiera, a la cual la Entidad Estatal debe entregar el valor del anticipo.*

Los recursos entregados por la Entidad Estatal a título de anticipo dejan de ser parte del patrimonio de esta para conformar el patrimonio autónomo. En consecuencia, los recursos del patrimonio autónomo y sus rendimientos son autónomos y son manejados de acuerdo con el contrato de fiducia mercantil.

Para los contratos de obra, concesión, salud cuyo monto sea superior a la menor cuantía de la entidad contratante, y para los que se realicen por licitación pública, el contratista deberá constituir una fiducia o un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los

recursos que reciba a título de anticipo en los términos previstos en el artículo 91 de la Ley 1474 de 2011, según se opte por una u otra figura en el contrato.

En los pliegos de condiciones, la Entidad Estatal debe establecer los términos y condiciones de la administración del anticipo a través del patrimonio autónomo.

En este caso, la sociedad fiduciaria debe pagar a los proveedores, con base en las instrucciones que reciba del contratista, las cuales deben haber sido autorizadas por el Supervisor o el Interventor, siempre y cuando tales pagos correspondan a los rubros previstos en el plan de utilización o de inversión del anticipo.

(...)

Artículo 116. Garantía de cumplimiento. La garantía de cumplimiento del contrato debe cubrir:

1. Buen manejo y correcta inversión del anticipo. Este amparo cubre los perjuicios sufridos por la Entidad Estatal con ocasión de: (i) la no inversión del anticipo; (ii) el uso indebido del anticipo; y (iii) la apropiación indebida de los recursos recibidos en calidad de anticipo.

2. Devolución del pago anticipado. Este amparo cubre los perjuicios sufridos por la Entidad Estatal por la no devolución total o parcial del dinero entregado al contratista a título de pago anticipado, cuando a ello hubiere lugar.

(...)

Artículo 119. Suficiencia de la Garantía de Buen Manejo y Correcta Inversión del Anticipo. La Garantía de Buen Manejo y Correcta Inversión del Anticipo debe estar vigente hasta la liquidación del contrato o hasta la amortización del anticipo, de acuerdo con lo que determine la Entidad Estatal. El valor de esta garantía debe ser el ciento por ciento (100%) de la suma establecida como anticipo, ya sea este en dinero o en especie.

Artículo 120. Suficiencia de la Garantía de Pago Anticipado. La garantía de pago anticipado debe estar vigente hasta la liquidación del contrato o hasta que la Entidad Estatal verifique el cumplimiento de todas las actividades o la entrega de todos los bienes o servicios asociados al pago anticipado, de acuerdo con lo que determine la Entidad Estatal. El valor de esta garantía debe ser el ciento por ciento (100%) del monto pagado de forma anticipada, ya sea este en dinero o en especie.

Artículo 163. Derogatorias. El presente decreto deroga el Decreto número 734 de 2012 y el Decreto número 1397 de 2012.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1636 del 18 de junio de 2013, por medio de la cual se crea el mecanismo de protección al cesante en Colombia, decreta:

“ARTÍCULO 25. SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO Y LA RED DE PRESTADORES DEL SERVICIO. Es un servicio obligatorio, cuya dirección, coordinación y control está a cargo del Estado. El Estado asegurará la calidad en la prestación del servicio público, la ampliación de su cobertura, la prestación continua, ininterrumpida y eficiente de este. (Sic)

El Servicio Público de Empleo tiene por función esencial lograr la mejor organización posible del mercado de trabajo, para lo cual ayudará a los trabajadores a encontrar un empleo conveniente, y a los empleadores a contratar trabajadores apropiados a las necesidades de las empresas. Será prestado por personas jurídicas de derecho público o privado, a quienes se les garantizará la libre competencia e igualdad de tratamiento para la prestación del servicio. La prestación del servicio podrá hacerse de manera personal y/o virtual.

(...)

ARTÍCULO 26. UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DEL SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO. Créase la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo del orden nacional con personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y financiera adscrita al Ministerio de Trabajo para la administración del Servicio Público de Empleo y la Red de Prestadores del Servicio Público de Empleo, la promoción de la prestación del servicio público de empleo, el diseño y operación del Sistema de Información del Servicio Público de Empleo, el desarrollo de instrumentos para la promoción de la gestión y colocación de empleo y la administración de los recursos públicos para la gestión y colocación de empleo entre otras funciones que serán reglamentadas por el Gobierno Nacional.” (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 2521 del 15 de noviembre de 2013, por el cual se establece la estructura de la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 3º, FUNCIONES.

(...)

5. Promover la creación de operadores que presten el servicio público de empleo.

6. Desarrollar instrumentos para la gestión y colocación de empleo.

(...)

9. Apoyar la implementación de planes y programas relacionados con el servicio público de empleo para la población vulnerable.” (Subrayados fuera de texto)

El contrato interadministrativo 073 del 25 de noviembre de 2014 celebrado con el metro de Medellín establece las siguientes consideraciones y cláusulas:

CONSIDERACIONES

5. Que el artículo 1 de la Resolución N°. 3418 de 2014 del Ministerio de Trabajo “Por la cual se establecen lineamientos para la adopción e implementación de instrumentos de gestión y colocación de empleo’ indica que la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo puede adoptar programas, planes, proyectos y estrategias de gestión y colocación de empleo, los cuales serán implementados a través de la Red de Prestadores del Servicio Público de Empleo. 6. Que la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo adoptó el programa: ‘Transporte para el empleo” mediante la Resolución N°. 722 de 2014, el cual consiste en un apoyo dirigido a personas que por estar desempleadas, se encuentran en condición de vulnerabilidad, con el propósito de permitirles acceder a un medio de transporte para facilitar su participación en la Ruta de Empleabilidad y en procesos de selección laboral. (...)

CLAUSULA PRIMERA. - OBJETO: Contratar el suministro de Tarjetas inteligentes sin Contacto Cívicas con perfil al Portador y la adquisición de unidades de transporte para ser utilizadas en el Sistema Integrado de Transporte del Valle de Aburrá - SITVA por los buscadores de empleo que cumplan con la ruta de empleabilidad en Centros de Empleo definidos por la Unidad administrativa Especial del Servicio público de Empleo en la ciudad de Medellín. (...) **CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES DE METRO DE MEDELLÍN LTDA:** (...). **OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: 1.** Suministrar a los Centros de Empleo que la unidad indique, once mil doscientos ochenta y nueve (11.289) tarjetas inteligentes sin contacto Cívica, con perfil al Portador, cada una de ellas con una recarga en dinero de veintitrés mil ochocientos pesos (**\$23.800**), para un total de recargas correspondiente a la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS PESOS M/CTE (**\$268.678.200**) así: (...) **PARÁGRAFO 2:** El suministro de las tarjetas se realizará en dos (2) entregas, realizando las recargas de acuerdo con los valores estipulados en la cláusula séptima: forma de pago. 2. (...) 3. Disponer de los medios necesarios para la entrega de las Tarjetas Inteligentes Sin Contacto Cívica con perfil al Portador en los Centros de Empleo priorizados por la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo así: Alcaldía de Medellín, Confenalco Antioquia Y Confama (...) **CLAUSULA QUINTA.- VALOR:** (...) (**268.678.200**) M/CTE (...) **CLAUSULA SÉPTIMA. FORMA DE PAGO:** El valor del contrato se pagará así: a. Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato, (...). a la firma del acta de inicio b. Un segundo pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato, (...). a los 15 días de ejecución, (...) **PARÁGRAFO PRIMERO:** Para el segundo pago

e) METRO DE MEDELLÍN LTDA deberá presentar el soporte de la primera entrega de las tarjetas y certificación de la correcta prestación del servicio por parte del supervisor (...) **PARÁGRAFO SEGUNDO:** El primer pago corresponde a un pago anticipado.” (Subrayados fuera de texto)

El contrato de suministro No 074 del 4 de Diciembre de 2014, celebrado con Recaudo Bogotá S.A.S, determina:

“CLAUSULA PRIMERA. - OBJETO: Contratar el suministro de Tarjetas inteligentes sin Contacto Tu llave y la adquisición de unidades de transporte para ser utilizadas en el Sistema Integrado de Transporte Público-SITP por los buscadores de empleo que cumplan con la ruta de empleabilidad en Centros de Empleo definidos por la Unidad administrativa Especial del Servicio público de Empleo en la ciudad de Bogotá. (...). **CLAUSULA CUARTA.- VALOR:** (...) **(514.782.400) M/CTE (...)** **QUINTA.- FORMA DE PAGO:** El valor del contrato se pagará así: a. Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato, (...). a la firma del acta de inicio b. Un segundo pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato, (...). quince días después de suscrita el acta de inicio y antes de la segunda entrega de ejecución, (...)

CLAUSULA SEPTIMA.- (...) **OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: 1.** Suministrar y enviar a los Centros de Empleo que la unidad indique, (18.082) tarjetas inteligentes Básica Tullave, cada una de ellas con una recarga en dinero de **(\$25.200)**, todo lo anterior de acuerdo a lo descrito en el siguiente cuadro que corresponde a la suma de **(\$514.782.400)**” (Subrayados fuera de texto)

El contrato de suministro No 075 del 10 de diciembre de 2014, celebrado con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología (UTR&T), prescribe:

“CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO: Contratar el suministro de Tarjetas inteligentes sin Contacto y la adquisición de unidades de transporte para ser utilizadas en el Sistema Integrado de Transporte Masivo-SITM MIO por los buscadores de empleo que cumplan con la ruta de empleabilidad en Centros de Empleo definidos por la Unidad administrativa Especial del Servicio público de Empleo en la ciudad de Santiago de Cali. (...). **CLAUSULA CUARTA.- VALOR:** (...) **(266.492.800) M/CTE (...)** Las partes declaran que por la celebración del presente contrato para **EL CONTRATISTA-UTR&T, no se genera ningún beneficio económico como contraprestación-CLAUSULA QUINTA.- FORMA DE PAGO:** El valor del contrato se pagará así: a. Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato,(...). a la firma del acta de inicio b. Un segundo pago correspondiente al cincuenta por ciento (50.0%) del valor total del contrato, (...). a los ocho días de iniciado el contrato. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: (...). **OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:** 1. Suministrar a los Centros de Empleo que la unidad indique, **(11.897)** tarjetas inteligentes sin contacto MIO, cada una de ellas con una recarga en dinero de **(\$23.400)**, para un total de recargas correspondiente a la suma **(\$266.492.800)** así: (...) **PARÁGRAFO 2:** El suministro se realizará en dos (2) entregas, realizando las recargas de acuerdo con los valores estipulados en la cláusula séptima: forma de pago. 2. Cada tarjeta inteligente sin contacto básica MIO deberá permitir realizarles seguimiento a los usos en el Sistema. 3. Disponer de los medios necesarios para la entrega de las Tarjetas (...) en los Centros de Empleo priorizados por la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo así (...)” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relativa a los activos, y a los gastos, prescribe:

- **Normas técnicas relativas a los activos**

(...)

9.1.1.8. -Otros activos

189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.”

(...)

- **Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental**

9.1.4.2. Gastos

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

1910 CARGOS DIFERIDOS

Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública (...)

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda

52. DE OPERACIÓN: *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.*

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.* (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

El artículo 35 del Decreto Nacional 1510 del 17 de julio de 2013, señala: “(…) Para los contratos de obra, concesión, salud cuyo monto sea superior a la menor cuantía de la entidad contratante, y para los que se realicen por licitación pública, el contratista deberá constituir una fiducia o un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo en los términos previstos en el artículo 91 de la Ley 1474 de 2011, según se opte por una u otra figura en el contrato.

En los pliegos de condiciones, la Entidad Estatal debe establecer los términos y condiciones de la administración del anticipo a través del patrimonio autónomo.”

Ahora bien, aunque para los demás contratos, distintos a los señalados en el artículo 35 referido, no hay regulación expresa sobre el anticipo, para el caso consultado, la entidad debe darle un tratamiento de anticipo a los recursos entregados antes de la ejecución contractual que no estén expresamente señalados como un pago anticipado, teniendo en cuenta que el anticipo no es un dinero del contratista, en tanto que el pago anticipado sí, porque retribuye en forma anticipada parte del valor del contrato.

Bajo los parámetros del párrafo inmediatamente anterior, se observa que en general los recursos entregados por la UAE del Servicio Público de Empleo corresponden a anticipos, con excepción del primer pago del contrato interadministrativo 073 del 25 de noviembre

de 2014 celebrado con el metro de Medellín, que debe tratarse como un pago anticipado (remuneración), por disposición expresa del párrafo dos de la cláusula séptima de dicho contrato.

En consecuencia, el reconocimiento de tarjetas inteligentes y de unidades de transporte adquiridas por la UAE del Servicio Público de Empleo y entregadas a los centros de empleo para ser utilizadas por los buscadores de empleo, según lo acordado en los contratos Nos 073, 074 y 075, de 201, procede así:

DESEMBOLSO DE RECURSOS:

Los recursos entregados en calidad de Anticipo a contratistas se reconocen con un débito en la subcuenta 142012- Anticipos para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en tanto que, sí los recursos tienen la calidad de pago anticipado como es el caso del primer pago del contrato 073 de 2014 celebrado con el Metro de Medellín , éstos se reconocen mediante 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 correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

ENTREGA DE LAS TARJETAS A LOS CENTROS DE EMPLEO: Al momento de la recepción de las tarjetas entregadas por los contratistas, la Unidad debe reclasificar los derechos reconocidos anteriormente, mediante un débito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 142012 - Anticipos, de la cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, cuando se trate de recursos entregados bajo esa modalidad, o en la subcuenta 190514-Bienes y Servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, para los casos en que se haya acordado contractualmente el pago anticipado.

RECONOCIMIENTO DEL GASTO. Cuando el empleador legalice con la Unidad la entrega de las tarjetas a los buscadores de empleo, esta última debe amortizar el cargo diferido y reconocer el gasto, registrando un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan de los grupos 52-DE OPERACIÓN y/o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL de conformidad con las reglas que a continuación se señalan, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Ahora bien, no es viable para la CGN predeterminar si los gastos de esa entidad corresponden a un Gasto de operación o a la ejecución de gasto público social, toda vez que la entidad debe evaluar, clasificar y reconocer sus gastos, en consonancia con las siguientes reglas:

Serán Gastos de administración, la porción de las erogaciones destinadas a cubrir las actividades de dirección, planeación y apoyo; se reconocerán como Gastos de operación, la porción de los desembolsos destinados a cubrir la operación básica principal de la entidad; y solamente se reconocerán como Gasto público social, aquellos que estén orientados a la solución de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los destinados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, dentro del marco de las disposiciones legales.

CONCEPTO No. 20152000024451 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros Ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de recursos provenientes de sentencias emitidas en ejecución de acciones de cobro coactivo

Doctor

JOHN JAIRO GONZÁLEZ SILVA

Grupo de Gestión Financiera - Contador

Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500017142, en la cual solicita:

“ampliación sobre el concepto 20132000068021, con el fin de poder dar claridad al proceder contable de los registros coactivos, toda vez que la Unidad considera estos recursos como un caso atípico a otras entidades del Estado.

(...)

La Contaduría General de la Nación mediante concepto 20132000068021 se pronunció sobre el registro en cuestión, sin embargo la Unidad de Atención y Reparación Integral a las Víctimas, por el monto de los recursos recibidos por este concepto considera que son bastante elevados por un total de 2.4 Billones, que, como bien se puede observar no todos

éstos recursos pueden ser objeto de recaudo por jurisdicción coactiva, teniendo en cuenta que la mayoría tienen naturaleza voluntaria, cobros a prófugos de la justicia, o que estos son transferencia de la Nación y finalmente, además, son el resultado del mecanismo fiscal o financiero que los provee, no serían coercibles por vía ejecutiva.

Así las cosas con el registro contable de las multas y/o condenas económicas a favor de la UARIV-FRV por sentencias ejecutoriadas, es importante primero resaltar y citar la normatividad contable atinente a las características cualitativas de la información contable pública párrafos 103, 104 y 112 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, versión 2007.5 así:

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (Subrayado y negrilla propio)

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (Subrayado y negrilla propio)

112. Racionalidad. La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos. (Subrayado y negrilla propio)

Basado en lo anterior, antes de aplicar una norma técnica como lo realizó la CGR sobre los activos de la UARIV-FRV cuando señala que (...) Esta situación es contraria a las normas relativas a los Activos del Plan de General de Contabilidad versión 2007.5, numeral 9.1.1.3 “Deudores” según la cual “Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros” (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la

*transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.
(Subrayado y negrilla propio)*

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos

Adicional y posteriormente las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, mediante las cuales establecieron como una de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública en el párrafo 129:

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente se concluye que:

1. No sería confiable, razonable y racional registrar en los Estados Contables de la UARIV unos “probables” Ingresos No Tributarios por una suma tan representativa como lo son \$2.4 billones, de los cuales únicamente se han recibido a la fecha ingresos reales por alrededor de los \$3 millones, lo cual va en total contravía del principio contable de PRUDENCIA expuesto anteriormente.

2. Finalmente es importante resaltar que la UARIV-FRV reconoce mediante el principio de causación o devengo el ingreso real de las multas y/o condenas económicas, es decir cuando el dinero por estos conceptos ingresa a la cuenta bancaria establecida para tal fin, tal y como se puede evidenciar en los Estados Contables del FRV, dicho de otra manera, el registro por los conceptos en mención se realiza cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período”

CONSIDERACIONES

Los principios de causación y período contable y el criterio de Universalidad, contemplados en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“Devengo o causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

Período contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. (...)

Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.”

Además, los párrafos 152 y 265 del Régimen de Contabilidad Pública indican:

“152 Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...)

265 El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”(Subrayado fuera del texto).

El concepto 20132000068021 en sus conclusiones establece que “los procesos recibidos del Consejo Superior de la Judicatura por la Unidad para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas para adelantar el cobro coactivo de los mismos como administrador del Fondo para la Reparación de las Víctimas, se deben reconocer en la contabilidad del

Fondo, como derecho contingente mediante un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr), siempre que el acto administrativo que impone la multa o condena económica al tercero no se encuentre en firme, y una vez se encuentren en firme proceder a reconocer el respectivo derecho cierto y cancelar las cuentas de orden.

Ahora bien, si el acto administrativo recibido mediante el cual se impone la multa o la condena económica al tercero se encuentra en firme, se debe reconocer como un derecho cierto en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS (Subrayado fuera del texto)”.

CONCLUSIONES

El concepto Nro. 20132000068021 del 10-12-2013 emanado de la Contaduría General de la Nación, hace referencia en particular a aquellos casos respecto de los cuales la entidad adelanta procesos de cobro coactivo, razón por la cual no es dable pensar en aplicar el mismo procedimiento a aquellos ingresos provenientes de transferencias de la Nación o a ingresos que provienen de acciones de naturaleza voluntaria.

Se ratifica el procedimiento contable proferido mediante el concepto Nro. 20132000068021 del 10-12-2013, si se advierte que una vez en firme las sentencias proferidas a través de ese mecanismo administrativo de cobro, instituido en la legislación Colombiana, nacen legítimos derechos que entran a conformar el patrimonio público y que deben reconocerse contablemente en coherencia con los principios de causación, período contable, el criterio de Universalidad y las normas técnicas relativas a Deudores e Ingresos, independientemente de su cuantía, los cuales deben ser objeto de las acciones de orden administrativo pertinentes y tendientes a su recaudo.

CONCEPTO No. 20152000025691 DEL 09-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros Ingresos
	SUBTEMA	Alternativas para realizar ajustes a registros contables del período anterior

Doctor
 SIGESMUNDO MORENO ROJAS
 Contador
 Fondo Especial de Vivienda Municipio de Santiago de Cali
 Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 23 de abril de 2015, radicado con el número 2015-550-001827-2 mediante el cual manifiesta:

“Con relación al concepto 20152000004151 del 20 de febrero 2015 firmado por la Dra. Miryam Marleny Hincapié Subcontadora General y de Investigación de la CGN; para el FEV en el año 2014 el contador a cargo débito (Sic) el capital fiscal y no la cta. 580802 pérdida en activos como lo especifica el concepto emitido por dicha profesional; siendo así solicitamos (sic) ustedes respetuosamente concepto para realizar ajuste si lo hubiere en la vigencia 2015.”

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

CONSIDERACIONES

Las Características Cualitativas de la Información Contable Pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública establecen:

[...]

“105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP”. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, las Normas Técnicas Relativas a los Hechos Posteriores al Cierre contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública establecen:

“398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los

estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente

399 Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

[...]

403. La información referida a hechos posteriores al cierre se clasifica en dos grupos: la información que debe ser objeto de registro en los estados contables del período que se afecta con el cierre, pues evidencia las condiciones que existían a esta fecha; y la información que debe revelarse por medio de notas a los estados contables, que es la indicativa de condiciones surgidas después de la fecha de cierre". (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe:

"5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable." (Subrayado fuera del texto)*

Adicionalmente, el concepto N° 20152000004151 de febrero de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación para dar respuesta a su inquietud relacionada al reconocimiento del beneficio por descuento de los intereses moratorios de los deudores que tiene la Entidad expresa en sus conclusiones lo siguiente:

“[...] En ese orden de ideas, el reconocimiento del valor que corresponde al porcentaje de los intereses moratorios rebajados o condonados, se registran afectando la cuenta de la provisión, con débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, y en caso de existir un saldo que no estuviese provisionado, debe reconocerlo con un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, todo ello con crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, correspondiente al valor que debe ser retirado de los estados contables.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La información contable pública que emite la Entidad debe ser objetiva en la forma que se prepare y se presente, realizando una aplicación homogénea de los principios, normas técnicas y procedimientos ajustados la realidad, los cuales deben permitir una lectura e interpretación clara y análoga para todos los usuarios de la información.

Al no realizar el reconocimiento adecuado con base en el concepto N° 20152000004151 de febrero de 2015 que en su momento emitió la Contaduría General de la Nación-CGN para el hecho económico “descuento en intereses moratorios a deudores” se pierde la objetividad debido a la pérdida de la trazabilidad en los registros, evitando que un usuario de la información pueda seguir de manera clara todo los movimientos realizados en el tratamiento contable de este hecho económico.

Por tanto es pertinente realizar un ajuste que permita la objetividad de la información contable relacionada con éste hecho económico y que dado el periodo de tiempo en que fue presentada la inquietud y emitido el concepto por parte de la CGN, la Entidad deberá remitirse a la Norma de Hechos Posteriores al Cierre y determinar si se encuentra en el lapso de tiempo para el cual es viable la aplicación de lo establecido en dicha norma. En el evento de no poder aplicar ésta norma, la Entidad efectuará el registro en el periodo en el que se advierte la omisión por la no aplicación de lo expresado por el concepto emitido por la CGN en su momento.

En ese orden de ideas, si es viable la aplicación de lo establecido en la Norma, surtirá todo el proceso descrito en ella para realizar el ajuste correspondiente teniendo en cuenta los criterios establecidos para determinar si se realiza un registro de ajuste o se realiza una revelación en las notas de los estados financieros de la Entidad.

Si no es viable la aplicación de la Norma de Hechos Posteriores al Cierre, ésta realizará el registro de ajuste en el periodo actual así: Un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta de 3208 CAPITAL FISCAL que fue afectada en el momento del reconocimiento del descuento de los intereses moratorios hechos por la entidad en favor de las personas a las que le fueron adjudicados los créditos.

CONCEPTO No. 20152000026301 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Castigo de cartera insoluta a cargo de un ex funcionario, decisión administrativa Inviabilidad de aplicar Resolución 119 de 2006

Doctora
LUZ MARY TABARES ARCILA
Directora de Crédito y Cartera
Instituto Para el Desarrollo de Antioquia-IDEA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002628-2 en la cual solicita:

“LUZ MARY TABARES ARCILA (...) en mi calidad de Directora de Crédito y Cartera del INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA —IDEA-, (...) entidad descentralizada del orden Departamental, (...), comedidamente se solicita concepto sobre viabilidad de castigo de cartera conforme los hechos que se narran a continuación:

HECHOS

PRIMERO: El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- realizó un préstamo de vivienda a un funcionario constituyendo hipoteca sobre el bien inmueble.

SEGUNDO: El funcionario se retiró del IDEA, y posteriormente entró en mora con el pago de préstamo de vivienda, en consecuencia se ejecutó a obligación Judicialmente, se remató el inmueble y con el producto del remate, sólo se alcanzó a cubrir parcialmente el monto de la obligación, quedando un saldo insoluto por valor de \$104.332.471.

TERCERO: Se realizó búsqueda de bienes a nombre del funcionario que permitieran establecer la existencia de un patrimonio sobre el cual emprender acciones legales para recuperar el saldo insoluto, pero no se encontraron bienes en cabeza de dicho funcionario.

CURATO (Sic): La Resolución 119 de 2006 “por la cual se adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para a Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública” establece lo siguiente:

“1. Fundamentos para la sostenibilidad de los sistemas contables

(...) se deben adelantar las acciones administrativas que sean necesarias para evitar el registro de información afectada por alguna de las siguientes situaciones:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso. (Negrilla y subrayas (Sic) fuera de texto)

(...)”

Conforme la anterior normatividad, se solicita a la Contaduría General de la Nación, establecer si dichas normas aplican para el caso relatado en el presente escrito.

En virtud de lo anterior, se realiza la siguiente:

PETICIÓN

Se solicita comedidamente conceptuar sobre la viabilidad de adelantar los trámites administrativos pertinentes por parte del IDEA, para eliminar y/o castigar la cartera insoluta a cargo del ex funcionario, teniendo en cuenta que ya se remató el bien inmueble objeto del préstamo de vivienda y no se encuentran bienes en cabeza suya.

En caso de no encontrar viable dicho castigo, solicitamos respetuosamente se nos indique desde la órbita de su competencia, cuales son las acciones que se deben emprender en el presente caso y/u otros similares.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

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

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

(...).” (Subrayados fuera de texto).

La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones" señala obligaciones específicas en relación con el debido cobrar que deben adelantar las entidades públicas que tienen a su cargo el recaudo de rentas o caudales públicos. En el artículo 2º de la citada Ley se establece:

“Artículo 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago” (Subrayado fuera de texto).

Dado que en el caso objeto de consulta entendemos que los derechos objeto de análisis no son de origen tributario o derivados de la expedición de actos administrativos, es necesario tener presente lo señalado por la precitada Ley, en el Parágrafo 1º del Artículo 5, determina:

“Parágrafo 1º. Se excluyen del campo de aplicación de la presente ley las deudas generadas en contratos de mutuo o aquellas derivadas de obligaciones civiles o comerciales en las que las entidades indicadas en este artículo desarrollan una actividad de cobranza similar o igual a los particulares, en desarrollo del régimen privado que se aplica al giro principal de sus negocios, cuando dicho régimen esté consagrado en la ley o en los estatutos sociales de la sociedad.”(Subrayado fuera de texto).

Sin embargo, independientemente del tipo u origen de los derechos por cobrar, se considera necesario tener como guía para la conformación del Reglamento Interno de Cartera, por ejemplo, lo señalado en el Decreto Reglamentario No. 4473 de 2006 de la Ley 1066 del mismo año, el cual señala:

“Artículo 1º. Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad.

Artículo 2º. Contenido mínimo del reglamento interno del recaudo de cartera. El Reglamento Interno del Recaudo de Cartera a que hace referencia el artículo 1º del presente decreto debe contener como mínimo los siguientes aspectos:

- 1. Funcionario competente para adelantar el trámite de recaudo de cartera en la etapa persuasiva y coactiva, de acuerdo con la estructura funcional interna de la entidad.*
- 2. Establecimiento de las etapas del recaudo de cartera, persuasiva y coactiva.*
- 3. Determinación de los criterios para la clasificación de la cartera sujeta al procedimiento de cobro coactivo, en términos relativos a la cuantía, antigüedad, naturaleza de la obligación y condiciones particulares del deudor, entre otras.”* (Subrayados fuera del texto)

Así mismo, en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, establece:

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

El Código Civil, en relación con la prescripción de las acciones de cobro, señala:

“ARTICULO 2535. PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA. La prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso de tiempo durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones.

Se cuenta este tiempo desde que la obligación se haya hecho exigible.

ARTICULO 2536. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EJECUTIVA Y ORDINARIA. Modificado por el art. 8, Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.”

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...).

9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por

cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

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

De otra parte, La Resolución 119 del 27 de abril de 2006 de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adoptó en su momento, el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, fue derogada por la Resolución 393 de 2007, por la cual se adoptó el Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1, y ésta quedó derogada por la Resolución 034 de 2008, que también fue derogada por la resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que actualmente se encuentra vigente y que establece:

"3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad. Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) *Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*

b) *Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*

c) *Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*

(...)

Quando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Resolución 119 del 27 de abril de 2006 de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adoptó en su momento, el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, no aplica para el caso objeto de su consulta, por cuanto la misma fue derogada por la Resolución 393 de 2007, la cual a su vez fue derogada por la Resolución 034 de 2008, que también fue derogada por la resolución 357 de 2008, que actualmente se encuentra vigente, esta adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación. Esta última en el numeral 3.1 establece la depuración contable permanente para lo cual las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, para evitar que la información revele derechos que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción.

En consecuencia, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, excede las competencias funcionales del Contador General de la Nación, pronunciarse sobre la viabilidad de castigo de la cartera insoluta o incobrable de las entidades, toda vez que es del resorte administrativo del IDEA, en el marco de la Resolución 357 de 2008, en consonancia con la regulación superior y la reglamentación interna, determinar la viabilidad de castigar o no la cartera insoluta a cargo del exfuncionario, si se configuran hechos o situaciones que evidencian definitivamente su irrecuperabilidad.

CONCEPTO No. 20152000027071 DEL 19-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Hacienda Pública Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento en la RAPE de los aportes ordinarios y extraordinarios a cargo de sus integrantes.

Doctor
CARLOS EDUARDO RODRÍGUEZ CHAPARRO
Contador
Región Administrativa de Planeación Especial-RAPE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002718-2 en la cual manifiesta:

GHG

“La presente es para solicitar de su amable colaboración y se me indique el procedimiento contable inicial para el registro de operaciones de la Región Administrativa de Planeación Especial RAPE. Código 923272652

- *Convenio 1676 Por medio del cual se constituye la RAPE*
- *Copia del Acuerdo 001 del 30 de septiembre de 2014.*
- *Copia del Acuerdo 003 del 30 de septiembre de 2014.*
- *Copia del Acuerdo O11 de 2015.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1454 del 28 de junio de 2011, reglamentada por el Decreto 3680 de 2011, por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial y se modifican otras disposiciones, decreta:

“(…)

Artículo 30. Región Administrativa y de Planificación. Son Regiones Administrativas y de Planificación (RAP) las entidades conformadas por dos o más departamentos, con personería jurídica, autonomía financiera y patrimonio propio, cuya finalidad está orientada al desarrollo regional, la inversión y la competitividad, en los términos previstos en el artículo 306 de la Constitución Política y en el marco de los principios consagrados en la presente ley, enfatizando la gradualidad, flexibilidad y responsabilidad fiscal.

(…)

Parágrafo 2°. Lo dispuesto en este artículo se aplicará en lo pertinente frente a la constitución de la Región Administrativa y de Planificación Especial (RAPE) entre entidades territoriales departamentales y el Distrito Capital.

Parágrafo 3°. De conformidad con el artículo 325 de la Constitución Política, el Distrito Capital de Bogotá, el departamento de Cundinamarca y los departamentos contiguos a este podrán asociarse en una Región Administrativa de Planeación Especial (RAPE), con personería jurídica, autonomía y patrimonio propio cuyo objeto principal será el desarrollo económico y social de la respectiva región.

Las citadas entidades territoriales conservarán su identidad política y territorial. El acto de constitución de la Región Administrativa y de Planeación Especial podrá realizarse por convenio entre los mandatarios seccionales, previa aprobación por parte de las corporaciones de las respectivas entidades territoriales y su ejecución será incorporada en el respectivo plan de desarrollo de la región mediante ordenanza y acuerdo distrital o municipal, en cada caso, según corresponda.

(…)

Artículo 32. Financiación. El funcionamiento de las Regiones Administrativas y de Planificación se financiará con cargo a los recursos o aportes que las respectivas entidades territoriales que la conformen destinen para ello y los incentivos que defina el Gobierno Nacional, de conformidad con los indicadores de sostenibilidad

fiscal de la Ley 617 de 2000 para los departamentos que las conformen.”
(Subrayado fuera de texto)

El convenio No. 1676 del 25 de septiembre de 2014, por medio del cual se constituye la Región Administrativa y de Planeación Especial-RAPE, entre Bogotá Distrito Capital y los Departamentos de Cundinamarca, Boyacá, Meta y Tolima, establece:

“(…)

CLAUSULA SEGUNDA: ALCANCE Y FINALIDAD. Mediante el presente convenio las partes constituyen la Región Administrativa de Planeación Especial — RAPE Región Central con el fin de garantizar la ejecución de planes y programas de desarrollo integral y l prestación oportuna y eficiente de los servicios a su cargo, así como el desarrollo económico y social, la inversión, la competitividad del territorio objeto de su competencia y el bienestar de sus habitantes.

(…)

CLÁUSULA CUARTA: NATURALEZA JURÍDICA. La RAPE - REGIÓN CENTRAL es una persona jurídica de derecho público de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento jurídico.

(…)

CLÁUSULA SÉPTIMA. VALOR. La suscripción del presente convenio no conlleva erogación presupuestal inmediata ni ejecución directa de recursos.

CLÁUSULA OCTAVA. PATRIMONIO, RENTAS Y RECURSOS. El patrimonio, rentas y recursos de la RAPE Región Central será el que se determine en los respectivos estatutos de conformidad con la Ley 1454 de 2011 y demás normas que le resulten aplicables.

CLÁUSULA NOVENA. APORTES PARA LA RAPE REGIÓN CENTRAL. Los aportes y las condiciones en que los mismos deben ser transferidos a la RAPE REGIÓN CENTRAL por parte de los asociados se determinarán por el Consejo Directivo de la Región.

Por lo tanto, las entidades territoriales que integran la RAPE se obligan a presupuestar, apropiar y transferir para cada vigencia fiscal los aportes a cargo de cada una, de conformidad con el marco reglamentario que para el efecto adopte el Consejo Directivo de la RAPE Región Central.

CLÁUSULA DÉCIMA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. En cumplimiento del presente convenio, las partes se obligan a:

2. Transferir los aportes para cada vigencia fiscal de conformidad con las disposiciones del Consejo Directivo de la RAPE REGIÓN CENTRAL” (Subrayados fuera de texto)

El Acuerdo 001 del 30 de septiembre de 2014, por el cual se adoptan los Estatutos Internos de la Región administrativa y de Planeación Especial denominada RAPE— Región Central, prescribe:

“Artículo 3 Naturaleza jurídica. La Región Central es una persona jurídica de derecho público, de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento jurídico.

(...)

Artículo 7°. Competencia. La Región Central tendrá competencia sobre todo el territorio de las entidades que la integran. Con el propósito de garantizar los principios de coordinación, concurrencia, subsidiariedad y complementariedad, el Consejo Directivo de la Región Central definirá los criterios para establecer el hecho regional y dará los lineamientos y directrices generales para su intervención, gestión y tratamiento.

La Región Central es una autoridad administrativa y en tal sentido, posee las potestades y atributos que el ordenamiento jurídico ha previsto para este tipo de autoridades.

Artículo 8°. Funciones. La Región Central tendrá por funciones, las siguientes:

- 1. Reglamentar y declarar los hechos regionales que delimiten el ámbito de intervención de la entidad.*
- 2. Ejercer autoridad administrativa en la escala regional, en relación con los asuntos de su competencia.*
- 3. Establecer autoridades administrativas, de orden regional, del nivel central y descentralizado por servicios o administrativamente, para el ejercicio de sus planes, programas, proyectos y actividades.*
- 4. Coordinar la prestación de los servicios públicos de escala regional y cuando sea habilitada para ello, prestarlos directamente a través de entidades descentralizadas por servicios, propias o de las entidades territoriales que la integran, mediante la suscripción del respectivo convenio.*

5. Establecer directrices y propender por la coherencia y articulación de la planeación entre las entidades territoriales que la conforman en el ámbito de su competencia.

6. Diseñar, adoptar, ejecutar, monitorear, evaluar y rendir cuentas del Plan Estratégico Regional y de los programas y proyectos que sean de interés común para las entidades que conforman la Región Central y que conduzcan al desarrollo integral sostenible del territorio dentro de los límites -de su competencia, para lo cual contará con las prerrogativas que el ordenamiento jurídico establece para las entidades públicas.

Artículo 12°. *Funciones del Consejo Directivo. Serán funciones del Consejo Directivo, las siguientes:*

(...)

6. Aprobar el reglamento de los aportes a cargo de las entidades territoriales y determinar la cuantía de los mismos y las condiciones para que sean transferidos a la Región Central, para cada vigencia.

(...)

Artículo 30. *Patrimonio. El patrimonio de la Región Central lo constituirán los siguientes recursos, bienes, derechos y rentas:*

1. Los aportes, ordinarios y extraordinarios y demás recursos que los integrantes de la Región Central le transfieran.

(...)

Artículo 31°. *Régimen de Aportes. El Consejo Directivo de la Región Central establecerá el reglamento general de los aportes, ordinarios y extraordinarios, en el que se determine los principios, procedimientos, metodologías y forma para su determinación, transferencia y pago.*

Para cada vigencia fiscal, el Consejo Directivo de la Región Central determinará el monto de los aportes ordinarios y extraordinarios a cargo de las entidades territoriales integrantes de la Región Central.

Los integrantes de la Región Central incluirán en sus respectivos presupuestos para cada vigencia fiscal los recursos que se determinen como aportes, los cuales se definirán de conformidad con la disponibilidad de ingresos y la sostenibilidad del Marco Fiscal de Mediano Plazo de cada uno de aquellos.

Artículo 32°. Régimen Presupuestal. El estatuto de presupuesto será adoptado por el Consejo Directivo de la Región Central, en el marco de las leyes orgánicas de presupuesto y de las normas que le sean aplicables a la Región.” (Subrayados fuera de texto)

El Acuerdo regional No 003 del 30 de septiembre de 2014, por el cual se determinan los aportes a cargo de las entidades territoriales que integran la Región Central para la vigencia 2015, prescribe:

“Artículo 1°. Determinar para la vigencia 2015 la cuantía de los aportes a cargo de las entidades territoriales que integran la Región Central, conforme al siguiente detalle:

<i>Entidad Territorial</i>	<i>Aportes millones de \$</i>
<i>Bogotá</i>	<i>\$ 5.395</i>
<i>Cundinamarca</i>	<i>\$ 757</i>
<i>Boyacá</i>	<i>\$ 665</i>
<i>Meta</i>	<i>\$ 202</i>
<i>Tolima</i>	<i>\$ 169</i>
<i>TOTAL</i>	<i>\$ 7.168</i>

El Acuerdo 011 DE 2015, por el cual se expide el Estatuto Orgánico de Presupuesto de la Región administrativa y de Planeación Especial — RAPE Región Central, establece:

“ (...)

Artículo 12°. Clasificación del Presupuesto de Ingresos Corrientes. Los ingresos corrientes se Clasificarán en Tributarios y no Tributarios. Los ingresos Tributarios comprenderán los impuestos directos e indirectos y los no Tributarios comprenderán las tasas, multas, contribuciones, rentas contractuales y las transferencias de cualquier orden, dentro de los cuales se incluyen los aportes que las entidades integrantes de la RAPE Región Central le hacen a ésta. (Negrilla fuera de texto)

Artículo 40. Aprobación.- Para que el Proyecto se convierta en Acuerdo Regional, requiere haber sido aprobado en una (1) sesión ordinaria o extraordinaria del Consejo Directivo.

CAPITULO IX

Artículo 41°. Sanción. - Aprobado por el Consejo Directivo el Proyecto de Acuerdo de Presupuesto, el Presidente del Consejo Directivo y el Secretario Técnico del mismo lo sancionarán el mismo día de su aprobación.

Artículo 42°. Vigencia del Proyecto de Presupuesto. Si el Consejo Directivo por cualquier circunstancia no expidiere el Acuerdo de Presupuesto antes de la media noche del cinco (5) de Diciembre del respectivo año requerirá el Proyecto de Presupuesto presentado por el Director Ejecutivo, con las modificaciones presentadas a consideración del Consejo Directivo y aprobadas por él.
(Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe los siguientes grupos y cuentas y, así:

“1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

3105-CAPITAL FISCAL

44 TRANSFERENCIAS

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin

contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los soportes suministrados, esto es, el convenio 1676 del 25 de septiembre de 2014, los acuerdos 001 y 003 del 30 de septiembre de 2014, y 011 de 2015, no presentan claridad sobre la calidad de los aportes que realizan los integrantes de la Región Administrativa de Planeación Especial-RAPE, dado que en unos casos se usa el término de aportes y en otros de transferencias, dejando un vacío legal en cuanto a sí los mismos se constituyen o no, como capital semilla para la creación y funcionamiento de la Región Administrativa o son unos recursos destinados para su funcionamiento, corresponde al órgano competente de la entidad, definir tal circunstancia. Una vez clarificada la calidad de los aportes, los registros contables obedecerán a alguna de las siguientes alternativas:

Si se descarta la posibilidad de que los aportes tengan la calidad de capital semilla - formación bruta de capital, se deben reconocer como un derecho por transferencias mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, derecho que será afectado con el recaudo de los recursos mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

Ahora bien, si se establece que dichos aportes se configuran como capital semilla, con la recepción de los mismos, la entidad, debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 310590-De otras entidades territoriales, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL

CONCEPTO No. 20152000027161 DEL 22-06-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Otros deudores Otros pasivos Otros Ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento rendimientos financieros del Sistema General de Regalías

Doctor
William Mora Herrera
Contador
Sistema General de Regalías
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002667-2 en la cual manifiesta:

“De conformidad con lo establecido en el artículo 95 ley 1530 de 2012 y el inciso quinto del artículo 60 del decreto 1949 de 2012 los rendimientos financieros que generan los recursos en las cuentas bancarias de las entidades territoriales diferentes a asignaciones directas, los rendimientos que generan los recursos en las cuentas bancarias de los ejecutores de proyectos y los rendimientos que generan los recursos en las entidades públicas del orden nacional ejecutoras de recursos del Sistema General de regalías, son propiedad del sistema y deben ser consignados periódicamente en las cuentas bancarias definidas por la Dirección del Tesoro nacional. Con el fin de dar cumplimiento al periodo contable de ‘Causación’, al cierre de cada periodo se deben identificar los valores pendientes de transferir al SGR por las diferentes entidades para registrar el ingreso por rendimientos financieros y un derecho por cobrar a cada entidad. Por lo anterior le solicito comedidamente indicar en que cuentas contables se deben reflejar estas operaciones para las dos partes, en el entendido que para el Sistema General de Regalías representan unos derechos y para las entidades unas obligaciones que se deben eliminar con el cruce de cuentas reciprocas (Sic).”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1530 DE 2012, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, decreta:

“Artículo 95. Excedentes de liquidez, rendimientos financieros y saldos no ejecutados. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá invertir los excedentes transitorios de liquidez de los recursos del Sistema General de Regalías que se presenten entre el recaudo en la Cuenta Única del Sistema de Regalías y el giro de los mismos, en títulos de deuda pública de la Nación, en depósitos remunerados en el Banco de la República o en pagarés de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

El ejercicio de la anterior función de administración, se realizará teniendo en cuenta que las obligaciones de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público son de medio y no de resultado, razón por la cual no implicará el otorgamiento de garantías de rentabilidad mínima sobre los recursos administrados.

Los rendimientos financieros obtenidos por la inversión o manejo de dichos recursos, desde su recaudo hasta su giro, forman parte del Sistema y se destinarán a las finalidades asignadas en la presente ley.

Los saldos no ejecutados de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías deben reintegrarse a la cuenta única del Sistema General de Regalías para ser presupuestadas a través de la misma asignación que le dio origen. (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 1077 de 2012, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1530 de 2012 en materia presupuestal y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 43. Rendimientos financieros de la cuenta única del Sistema General de Regalías. Los rendimientos financieros que generen los recursos del Sistema General de Regalías con ocasión de la administración de excedentes de liquidez en la cuenta única, serán incorporados al presupuesto del Sistema en la vigencia siguiente a aquella que les dio origen, conforme a la distribución que determine el Departamento Nacional de Planeación.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas y, así:

“1470-OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN

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

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

La subcuenta 147047-Superávit por Compensación, registra los saldos a favor del FOSYGA como resultado del proceso de compensación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350-Operaciones de Colocación y Servicios Financieros, 4805-Financieros, 4808-Otros Ingresos Ordinarios. Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055-Depósitos en Entidades Intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

4805 FINANCIEROS

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.
La subcuenta 480589- Utilidad en titularización de activos registra la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados.

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores

originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

16. *El valor de los ajustes por mayores valores causados.*
17. *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

8. *El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
9. *El valor de los ajustes por menores valores causados*
10. *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas los registros contables que deben realizar cada una de las entidades involucradas con rendimientos del SGR, es decir los Ejecutores de recursos de Regalías directas de las entidades territoriales asignados a los Fondos Regionales, entidades del orden nacional ejecutoras del recursos SGR diferentes a Regalías directas, y el Sistema General de Regalías, son los siguientes

EN LA CONTABILIDAD DE LOS EJECUTORES:

Con la generación del Rendimiento financiero deben reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros , de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, cuentas que serán afectadas cuando se giren dichos rendimientos al Sistema General de Regalías.

EN LA CONTABILIDAD DEL SGR

Con la generación del Rendimiento financiero el Sistema General de Regalías debe causar el derecho registrando un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 480522- Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805- OTROS INGRESOS si corresponde a rendimientos del periodo, o en la cuenta 481559- Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES cuando los rendimientos provengan de ejercicios

anteriores. Derecho que será afectado con el recaudo de los rendimientos, mediante un débito en la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES

CONCEPTO No. 20152000030851 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Obligaciones laborales y de seguridad social integral Pasivos estimados
	SUBTEMA	Reversión cuotas partes de pensiones en aplicación del artículo 78 de la Ley 1753 de 2015

Doctora
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión pensional y parafiscales -UGPP
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 17 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003179-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para atender lo señalado por la Ley 1753 de 2015, que en el artículo 78 señaló:

“Artículo 78. Supresión de cuotas partes pensionales. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el incis anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieron la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), procederá en el mismo sentido en relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió

la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP).”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014 con la cual se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, respecto de las cuotas partes de pensiones, señala:

“5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

(...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

(...)

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un

crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Por su parte la Resolución 635 de 2014, por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la gestión de pensiones de la UGPP señala:

2. Registro de las cuotas partes de pensiones por cobrar

a. UGPP.

Cuando la UGPP expida el acto administrativo de reconocimiento de pensión, emita la cuenta de cobro a las entidades que participan en el reconocimiento de la pensión y envíe copia del acto administrativo correspondiente a la entidad responsable del pasivo pensional para que esta última realice el registro contable del derecho, la UGPP debitará la subcuenta 830902-Cuotas partes de pensiones por cobrar de la cuenta 8309-GESTIÓN DE PENSIONES y acreditará la subcuenta 891530-Gestión de Pensiones de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), a fin de realizar un adecuado control y seguimiento de su pago.

En el momento del recaudo, la UGPP registrará en cuentas de orden un crédito a la subcuenta 830902-Cuotas partes de pensiones por cobrar de la cuenta 8309-GESTIÓN DE PENSIONES y un débito a la subcuenta 891530-Gestión de Pensiones de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)

10. Registro de los intereses de aportes pensionales y de cuotas partes de pensiones por cobrar

10.1. UGPP

Cuando se causen intereses sobre el aporte pensional o la cuota parte de pensiones, la UGPP registrará, en cuentas de orden de manera independiente, los intereses causados por cada concepto a cargo de cada entidad, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8309-GESTIÓN DE PENSIONES y acreditando la subcuenta 891530-Gestión de pensiones de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), para el adecuado control y seguimiento de su recaudo.

Con el recaudo, la UGPP acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8309-GESTIÓN DE PENSIONES y debita la subcuenta 891530-Gestión de pensiones de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)

18. Registro de obligaciones pensionales

18.1. UGPP

La UGPP revelará las obligaciones pensionales por conceptos tales como, nómina de pensionados, cuotas partes de pensiones, intereses sobre aportes pensionales y cuotas partes de pensiones, retroactivos liquidados y sentencias a cargo de la Nación, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9309-GESTIÓN DE PENSIONES y un débito a la subcuenta 991528-Gestión de pensiones de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con el pago de las obligaciones pensionales, la UGPP registrará un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9309-GESTIÓN DE PENSIONES y un crédito a la subcuenta 991528-Gestión de pensiones, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos indicar:

Las Resoluciones 633 y 635 de 2014, señalan el procedimiento contable a aplicar para el reconocimiento de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional y por la UGPP respectivamente. En este sentido para dar cumplimiento a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, cuando la entidad responsable concluye que debe aplicar la norma e identificadas las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales con empresas del orden nacional, reversará los registros mediante los cuales se causó el pasivo real por el concepto anotado. Por su parte la UGPP reversará las cuentas de orden reconocidas por este concepto, acorde con lo dispuesto en el procedimiento a aplicar por esa entidad.

Como además, la entidad responsable reconoce en la contabilidad el cálculo actuarial por cuotas partes de pensiones, el valor pendiente por amortizar se cancelará, debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

El saldo de la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, corresponde al valor del pasivo estimado ya amortizado en vigencias anteriores que se cancelará acreditando la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS

ANTERIORES. Como por este concepto la UGPP realiza el control en cuentas de orden, efectuará los ajustes correspondientes según el valor cancelado en la entidad responsable del pasivo pensional.

CONCEPTO 20152000033341 DEL 12-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar Otros Activos Otros Pasivos Gastos Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los convenios interadministrativos suscritos entre COLDEPORTES y las entidades Territoriales.

Doctor

LUIS EDUARDO ROJAS FRANKY

Coordinador GIT de Gestión Financiera

Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física Y El Aprovechamiento Del Tiempo Libre - COLDEPORTES

Bogotá,

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500030282 en la cual formula la siguiente consulta:

El Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre "COLDEPORTES", atendiendo las funciones que le fija el decreto 4183 de 2011, en los artículos 22, 25 y 26, los cuales señalan: "Artículo 22, Establecer criterios de cofinanciación frente a los planes y programas que respondan a las políticas públicas en materia de deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre, la educación física y la actividad física; Artículo 25 Celebrar directamente convenios o contratos con entidades u organismos internacionales o nacionales, públicas o privadas, pertenecientes al Sistema Nacional del Deporte, para el desarrollo de su objeto de acuerdo con normas legales vigentes. Artículo 26 Establecer los criterios generales de cofinanciación de los proyectos de origen regional.

Con base en lo normado, Coldeportes viene firmando convenios de Cooperación y/o de cofinanciación con diferentes entidades territoriales, las cuales reportan a la Contaduría General de la Nación sus estados financieros.

Coldeportes, atendiendo que los recursos entregados a los entes territoriales, se derivan de convenios de cofinanciación y/o cooperación, registra el giro en las cuentas 142402 - Recursos y depósitos entregados en Administración; según concepto emitido por la Contaduría. Al momento de la legalización del gasto, se efectúa el registro acreditando la cuenta 142402 y debitando la cuenta 550506 - Gastos publico Social.

Los entes territoriales cuando registran los ingresos derivados de los convenios, vienen acreditando diferentes cuentas, tales como: 442890- Otras Transferencias; Cuenta 442802 Transferencias para proyectos de inversión; Cuenta 242590 Otros acreedores; Cuenta 470510 Operaciones interinstitucionales- Fondos recibidos para inversión (estas, más las cuentas complementarias).

Atendiendo que la cuenta utilizada por Coldeportes en el gasto, no sé encuentra en las reglas de eliminación, se presentan diferencias en la conciliación de Operaciones Recíprocas, con los entes territoriales.

Por lo anterior, de manera muy respetuosa, solicitamos se nos indique la pertinencia de utilizar, al momento de contabilizar el gasto, la cuenta contable 542302-Otras transferencias para proyectos de inversión, cuando se realicen operaciones con los entes territoriales, a que algunos lo toman como una transferencia de recursos (atendiendo que incorporan el valor de los convenios a sus presupuestos), cuando realmente tiene su origen es convenios de cooperación y/o cofinanciación.

Esta solicitud se fundamenta en el hecho de que en las tablas de reglas de eliminación, es la cuenta contable que más relación tiene con el objeto por el cual se entregan de los recursos.

Sobre este tema, en días pasados se hizo una mesa de trabajo en la Contaduría, en ella se acordaron unas acciones a ejecutar, estas se realizaron, pero no arrojaron ninguna mejora, por lo que, hecho el análisis, se ha llegado a la conclusión de que sí utilizamos la cuenta 542302, podría traer una mejora en la conciliación de las cuentas recíprocas.

Si lo consideran, podríamos nuevamente reunirnos en la Contaduría para poder explicar más en detalle el proceso de registro y así facilitar la emisión del concepto, el cual irradiaremos a todos los entes territoriales para unificar criterios y lograr que concilien las partidas, que tiene su origen en convenios suscritos entre Coldeportes y los Entes Territoriales.

El día 6 de julio se realizó una mesa de trabajo con el objetivo de amplia información sobre la consulta, reunión en la cual se aclaró que Coldeportes está aplicando lo dispuesto en el concepto No. 158499 de 2011, donde se señaló que:

“Coldeportes debe reconocer un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A medida que se van ejecutando los recursos por parte de las entidades administradoras de los mismos, Coldeportes debe disminuir los recursos entregados, mediante un débito en la subcuenta 550506-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, las entidades ejecutoras de los recursos deben reconocer con el giro de los mismos de parte de Coldeportes un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.”

En la reunión, los asistentes por parte de Coldeportes, manifestaron que las entidades territoriales no están utilizando subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, sino que efectúan el reconocimiento en las cuentas de ingresos por transferencias, situación que se está generando problema con el reporte de las operaciones recíprocas.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Respecto del tratamiento contable de Convenios o contratos interadministrativos, la CGN, a través de la doctrina contable pública se ha pronunciado en varias oportunidades sobre el manejo contable que se le debe aplicar a estos actos jurídicos, entre ellos el No. Radicado CGN N° 20132000036131 dirigido al Brigadier General EDGAR SÁNCHEZ MORALES- Director Administrativo y Financiero Policía Nacional, el cual en sus conclusiones, respecto a este tema señala:

“Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado se puede establecer los siguientes tratamientos contables para la entidad ejecutora, así:

1. ACTO JURÍDICO MEDIANTE EL CUAL SE RECIBEN RECURSOS EN ADMINISTRACIÓN / Ente Ejecutor

Este tipo de acto jurídico se caracteriza porque la entidad que entrega los recursos sigue siendo la dueña de los mismos, los entrega a la entidad ejecutante a título de administración sin que medie encargo fiduciario, y por ende no hay transferencia de dominio de los recursos monetarios, así estos sean entregados por partes. Su tratamiento contable corresponde a:

- Percepción de los recursos

Los recursos recibidos para ser administrados por el ente ejecutor para la realización del objeto de este tipo de actos jurídicos, se reconocen mediante un débito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con independencia de la forma en que la entidad reciba los recursos, es decir si los recibe de forma parcial o total.

- Desembolsos para la ejecución del objeto contractual.

Los gastos o egresos simultáneos a la ejecución del acto jurídico, se reconocen como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en el entendido de que los conceptos de egreso no constituyen gasto o costo de la operación propia del ente ejecutante. (...)

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los párrafos 282, 283, 284 y 288 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo referente a los gastos, establecen:

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se

clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contra prestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo II relativo a las descripciones y dinámicas de las cuentas, describe al grupo 54 TRANSFERENCIAS, ya la respectiva cuenta 5423, así:

54- TRANSFERENCIAS (...) cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslado de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales.

Así mismo, describe las siguientes cuentas, así:

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, como. “el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste

por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso y el impuesto diferido que debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

Recursos entregados en administración

Si el acto jurídico se caracteriza porque la entidad que entrega los recursos sigue siendo la dueña de los mismos, y los entrega a la entidad ejecutante a título de administración y por ende no hay transferencia de dominio de los recursos monetarios, así estos sean entregados por partes, este hecho se constituye en un derecho para quien gira los recursos y una obligación para quien los recibe.

En este evento el tratamiento contable corresponde al procedimiento señalado en el concepto 158499 de 2011 dirigido a esa entidad y al cual hace referencia esta consulta, caso en el cual adicionalmente se deben tener en cuenta que:

Reconocimiento en las entidades territoriales:

Como lo señala el concepto anteriormente mencionado, con la recepción de los las entidades territoriales deben reconocer un pasivo en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que debe rendir cuentas al dueño de los recursos sobre la aplicación de los mismos, en consecuencia no es viable que reconozcan ingresos por transferencia, y por lo tanto las operaciones recíprocas que se generan es con los saldos que existan en las cuentas 142401- En administración reportada por COLDEPORTES y en la 245301-En Administración, reportada por las entidades territoriales.

Aplicación de los recursos en COLDEPORTES.

Con la información suministrada por el ejecutor, COLDEPORTES debe reconocer en su contabilidad la aplicación de los recursos. Si dichos recursos son entregados en dinero o en especie directamente a la comunidad se debe reconocer como gasto público social, en la subcuenta 550506-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora, si la aplicación de los recursos se materializa en la construcción de infraestructura que a quedar en cabeza de la entidad ejecutora, con la información suministrada deberá activar dicha obra, mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si al liquidar el convenio se define que el activo pasará a ser de propiedad de la entidad territorial, COLDEPORTES lo retirará de la Contabilidad mediante un débito a la cuenta 320501-Capital Fiscal de la cuenta 3205-CAPITAL FISCAL, con crédito en las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda.

La Entidad territorial, el momento en que se realice la transferencia del bien, debe proceder a incorporar los mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

2) Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Cuando la entidad que entrega los recursos cede la titularidad de los mismos, dicha operación se debe reconocer como un gasto por transferencia, y la entidad receptora como un ingreso por transferencia. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

De acuerdo con lo anterior, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

Que la transferencia de recursos esté condicionada.

Este caso hace referencia a que la entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los

mismos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, COLDEPORTES, debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, la entidad territorial reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de las entidades territoriales, COLDEPORTES reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debitan las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditan la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, las entidades territoriales con la ejecución de los recursos, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión y/o 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

Si la transferencia está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

La entidad que transfiere, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, COLDEPORTES disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión y/o 442803 Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

A su vez, la entidad territorial reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, COLDEPORTES debe analizar sus convenios y establecer las condiciones económicas y jurídicas de los mismos para aplicar según corresponda el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho tratamiento para que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20152000033681 DEL 14-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros Ingresos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los faltantes y sobrantes de inventarios.

Doctor:
MILTON ILDEBRANDO TORRES PERICO
Profesional de Gestión
ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A.
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500032852, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable que debe darse a los faltantes y sobrantes de inventarios, así:

“(…)

¿Somos una entidad de Economía Mixta, comercializamos bienes Artesanales, (Sic) al momento de realizar inventarios físicos se presentaron faltantes, ejemplo; faltantes por (sic) 12.500.000 y sobrantes por (Sic) 7.000.000.

Agradezco me puedan ayudar en las siguientes dudas; 1. Existe alguna norma que me permita hacer el cruce entre faltantes y sobrantes? 2. La diferencia debo cargarla como cuenta por cobrar al Responsable del Almacén?. 3. Los sobrantes los llevo como una recuperación a la cuenta 4810?. El total de los faltantes se cobra al administrador? (...)”

CONSIDERACIONES

El numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en lo relacionado con depuración contable permanente y sostenibilidad, dispone que:

“(…)

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información (...)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los faltantes sin responsabilidad y sobrantes de inventarios, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que:

“(…)

15 – Inventarios

1510 – Mercancías en existencia

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

2. - El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios

SE ACREDITA CON:

3. - El valor de la mercancía determinada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.

48 – Otros ingresos

4810 – Extraordinarios

481007 – Sobrantes

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.

58 – Otros gastos

5810 – Extraordinarios

581003 – Ajustes o mermas sin responsabilidad

Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública (...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, respecto a los faltantes de inventarios con responsabilidad, el Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, así como los hechos relacionados cuando se da apertura a procesos de responsabilidad fiscal, así:

“(…)

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 publica afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un debito 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) (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este despacho se permite concluir que la Empresa Artesanías de Colombia S.A, debe atender lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008, expedida por la Contaduría General de la Nación, en lo relacionado con la depuración contable y permanente de la información financiera en aras de reflejar su realidad financiera, económica, social y ambiental; adelantando todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas y de implementación de controles para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Frente a la inquietud relacionada con la forma como se deben tratar los faltantes y sobrantes de los inventarios que la entidad comercializa; es preciso mencionar que no es conveniente realizar cruces entre estos y a cambio de ello, se deben tratar de forma independiente. Así las cosas, si trata de sobrantes de inventarios, la entidad contable pública deberá afectar como un mayor valor de las mercancías en existencia el monto de dicho sobrante teniendo como contrapartida un ingreso extraordinario, afectando la subcuenta contable 481007 – Sobrantes, de la cuenta 4810 – EXTRAORDINARIOS.

En el caso de faltantes de inventarios, la entidad contable pública deberá tener en cuenta si se trata de faltantes con responsabilidad o sin ella. Esto es, que si estamos frente al caso de faltantes de inventarios sin responsabilidad, la entidad contable pública procederá a disminuir del valor de las mercancías en existencia, el monto de dicho faltante teniendo como contrapartida un gasto extraordinario, afectando la subcuenta contable 581003 – Ajustes o mermas sin responsabilidad, de la cuenta 5810 – EXTRAORDINARIOS.

Si se trata de faltantes con responsabilidad, se deberá atender el procedimiento que para responsabilidades fiscales se establecen en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Esto es, que 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).

CONCEPTO No. 20152000034111 DEL 20-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Obligaciones laborales de seguridad social integral Pasivos estimados
	SUBTEMA	Reversión de obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales, en cumplimiento del artículo 78 de la Ley 1753 de 2015.

Doctor
OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
Director Administrativo y Financiero
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003470-2 en la cual manifiesta:

“REF: Consulta Aplicación Artículo 78 de la Ley 1753 de Junio 9 DE 2015

Con el fin de dar aplicación a la Ley 1753 de Junio 9 de 2015 “por la cual se expide el plan nacional de desarrollo 2014 -2018 todos por un nuevo País”, la cual en su artículo 78 enuncia “Supresión de cuotas partes pensionales. Las entidades públicas del orden nacional que forman parte del presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicara a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieran la calidad de entidades del orden nacional.

Agradecemos a usted nos aclaren sobre los procedimientos contables que debemos realizar con el fin de afectar las cuentas estrictamente necesarias y presentar en forma razonable la situación financiera de estas cuentas dentro de los estados financieros con corte a 30 de Junio del 2014.”

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

CONSIDERACIONES

Con la Resolución 633 de 2014, se modifica el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, y éste establece:

“Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y a las entidades de gobierno que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados, así como a las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo de manera directa, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normatividad aplicable. También son responsables del pasivo pensional, las entidades que, por disposiciones legales, asumen obligaciones pensionales, incluidas las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad responsable del pasivo pensional deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional.

(...)

Las entidades del nivel nacional responsables del pasivo pensional que, de acuerdo con la normatividad vigente, deban observar el cálculo actuarial aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, revelarán la estimación de dicho cálculo. Cuando, por alguna circunstancia, el cálculo actuarial no haya sido aprobado por el Ministerio, podrán revelar la estimación del cálculo actuarial pendiente de aprobación, siempre que se atiendan los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes para su elaboración. Una vez se apruebe el cálculo actuarial por parte de dicho Ministerio, la entidad realizará la conciliación y los ajustes a que haya lugar.

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan (...) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas (...) 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

(...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Si el recaudo lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), la entidad responsable del pasivo pensional reclasificará el recaudo por cuenta de la Nación, registrando un débito a la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES

ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

CONCLUSIONES

La Resolución 633 de 2014 de la Contaduría General, señala el procedimiento contable a aplicar para el reconocimiento de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, y en cumplimiento a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, la entidad debe:

Identificar las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales con empresas del orden nacional, y revertir los registros mediante los cuales se causó el pasivo real por el concepto anotado.

Cancelar el valor pendiente por amortizar, debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, y acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, puesto que, la entidad reconoce en la contabilidad el cálculo actuarial por cuotas partes de pensiones,

Cancelar el saldo de la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, que corresponde al valor del pasivo estimado, amortizado en vigencias anteriores, acreditando la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20152000034381 DEL 24-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Tratamiento contable para la depuración de saldos de cartera de las Empresas Sociales del Estado, originada en la suscripción de contratos de transacción donde se otorgan descuentos a los valores aceptados y reconocidos por el agente especial liquidador, en el marco de un proceso de liquidación forzosa administrativa de una entidad promotora de salud

Doctor

LUIS ENRIQUE SÁNCHEZ LONDOÑO

Director Financiero

PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO DE ANTIOQUIA
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha 26 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550003307-2, en donde señala lo siguiente:

“FUNDAMENTOS FÁCTICOS Y JURÍDICOS

1. Liquidación forzosa administrativa para liquidar ordenada por la Superintendencia Nacional de Salud. Caso concreto: Entidad Promotora de Salud del Régimen Contributivo de la Caja de Compensación Familiar Comfenalco Antioquia.

La Superintendencia Nacional de Salud, en desarrollo de los preceptos constitucionales previstos en los artículos 48, 49, 365 y en el párrafo 2° del artículo 233 de la Ley 100 de 1993, el inciso 10 del artículo 6° del Decreto 506 de 2005, la Ley 1122 de 2007 y la Ley 1438 de 2011, tiene la facultad de tomar en posesión a las entidades vigiladas que cumplen funciones de entidades promotoras de salud de cualquier naturaleza, con el fin de salvaguardar la prestación del servicio público de salud (atención a la población afiliada) y/o los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así las cosas, mediante la Resolución No. 361 del 12 de febrero de 2014, la Superintendencia Nacional de Salud, ordenó la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios y la intervención forzosa administrativa para liquidar el

PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO de la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, con número de identificación tributaria 890.900.842-6.

Con fundamento en lo anterior, el régimen jurídico aplicable al proceso de intervención forzosa administrativa para liquidar el PROGRAMA DE ENTIDAD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO de la CAJA DE COMPENSACIÓN ANTIOQUIA, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto No. 1015 de 24 de mayo de PROMOTORA DE SALUD 2002 y en el artículo 1 del Decreto 3023 del 11 de diciembre de 2002, es el previsto de manera especial en la Resolución No. 361 del 12 de febrero de 2014, expedida por la Superintendencia Nacional de Salud, y de manera general en el Decreto Ley 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), modificado a su vez por la Ley 510 de 1999, lo dispuesto en el Decreto 2555 de 2010 y las disposiciones que las modifiquen, sustituyan, complementen, adicionen o reglamenten y cuando estas normas, hacen referencia a la Superintendencia Financiera de Colombia se debe entender que dicha referencia se hace a la Superintendencia Nacional de Salud.

En este tenor, el numeral 2 del artículo 293 del estatuto del Sistema Financiero modificado por la Ley 510 de 1999, preceptúa:

“Artículo 293°. - Naturaleza y Normas Aplicables de la Liquidación Forzosa Administrativa

(...)

2. Normas aplicables. Los procesos de liquidación forzosa administrativa de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria serán adelantados por los liquidadores y se regirán en primer término por disposiciones especiales.

En las cuestiones procesales no previstas en tales normas que correspondan a actuaciones orientadas a la expedición de actos administrativos se aplicarán las disposiciones de la parte primera del Código Contencioso Administrativo y los principios de los procedimientos administrativos.

La realización de activos y de los demás actos de gestión se regirá por las normas del derecho privado aplicables por la naturaleza del asunto.

Parágrafo.- Los instructivos que fueron expedidos por la Superintendencia Bancaria y el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras en relación con los procesos en liquidación, serán de criterios auxiliares a los liquidadores en su gestión,”

En este sentido es posible concluir que los procesos de liquidación forzosa administrativa ordenados por el órgano de control, inspección y vigilancia en materia de seguridad social en salud, a las entidades promotoras de salud de cualquier naturaleza, cuenta con un marco normativo propio al cual se debe

someter el liquidador con el objetivo de proceder con la realización de los activos para el pago gradual y rápido del pasivo externo a cargo de la entidad objeto de liquidación hasta la concurrencia de sus activos, preservando el derecho de igualdad de los acreedores sin perjuicio de las disposiciones legales que confieren privilegios de exclusión y preferencia a determinada clase de créditos. **Así mismo, el marco jurídico especial que estatuye este tipo de procesos, debe ser atendido a cabalidad por las diferentes autoridades administrativas y judiciales en aras de garantizar la aplicabilidad de la ley y la seguridad jurídica.**

De conformidad con el numeral 9 del artículo 295 del Estatuto del Sistema Financiero modificado por la Ley 510 de 1999 y demás normas concordantes, el liquidador designado ejercerá las funciones propias de su cargo, previa posesión del mismo y tendrá la guarda y administración de los bienes que se encuentran en poder de la intervenida, de la masa de la liquidación o excluidos de ella, entre otros deberes y facultades.

En cuanto a la naturaleza de los actos del liquidador los numerales 2 y 3 del artículo 295 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, modificado por la Ley 510 de 1999, establecen:

“2. Naturaleza de los actos del liquidador. Las impugnaciones y objeciones que se originen en las decisiones del liquidador relativas a la aceptación, rechazo, prelación o calificación de créditos y, en general, las que por su naturaleza constituyan actos administrativos, corresponderá dirimirlos a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Los actos administrativos del liquidador gozan de presunción de legalidad y su impugnación ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo no suspenderá en ningún caso el proceso liquidatorio.

Contra los actos administrativos del liquidador únicamente procederá el recurso de reposición: contra los actos de trámite, preparatorios, de impulso o ejecución del proceso, no procederá recurso alguno.

Las decisiones sobre aceptación, rechazo, calificación o graduación de créditos, quedarán ejecutoriadas respecto de cada crédito salvo que contra ellas se interponga recurso. En consecuencia, si se encuentran en firme los inventarios, el liquidador podrá fijar inmediatamente fechas para el pago de tales créditos. Lo anterior, sin perjuicio de resolver los recursos interpuestos en relación con otros créditos y de la obligación de constituir provisión para su pago en el evento de ser aceptados.

El liquidador podrá revocar directamente los actos administrativos que expida en los términos y condiciones previstas en el Código Contencioso Administrativo, salvo que se disponga expresamente lo contrario

(...)

3. Actos de gestión. *Las controversias o litigios que se originen en hechos o actos de gestión del liquidador o en los contratos que celebre, serán resueltas por la Jurisdicción ordinaria mediante el procedimiento que en cada caso corresponda, según la naturaleza del litigio*

(...)"

Igualmente, el numeral 1¹ del artículo 295 ejusdem, consagra que el liquidador designado, ejercerá funciones públicas administrativas transitorias. Sin perjuicio de la aplicabilidad de las reglas del derecho privado a los actos de gestión que deba ejecutar durante el proceso de liquidación. A su turno, el artículo 294² ejusdem, establece que el liquidador adelanta los procesos de liquidación forzosa administrativa bajo su inmediata dirección y responsabilidad.

De esta manera, el agente especial liquidador cuenta con la competencia legal para adelantar y llevar hasta su culminación el proceso concursal y universal de liquidación forzosa administrativa, para lo cual se encuentra facultado para emitir actos administrativos con fuerza vinculante y presunción de legalidad contra los cuales procede únicamente el recurso de reposición, cuya impugnación u objeción corresponde ser resuelta por la jurisdicción de lo contencioso administrativo sin perjuicio de que controversias suscitadas en hechos o actos de gestión sean conocidas por la jurisdicción ordinaria.

Al margen de los aspectos indicados, efectuada las publicaciones de los avisos emplazatorios correspondientes; remitidos los respectivos oficios a las diferentes autoridades con el fin de materializar las medidas preventivas obligatorias y facultativas, otorgados los plazos para la presentación de las reclamaciones, tanto de manera oportuna como de manera extemporánea, recepcionadas las reclamaciones presentadas por parte de las diferentes personas naturales y jurídicas, cerrados los períodos para correr traslado sin que se presentara objeción alguna a las reclamaciones; y realizado el análisis y evaluación de cada una de las reclamaciones radicadas al proceso de liquidación forzosa administrativa del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, identificada con el NIT 890.900842-6, el Apoderado General del Agente Especial Liquidador procedió a proferir actos administrativos, en donde, de manera individual se pronunció acerca de

¹ Artículo 295°. - Régimen Aplicable al Liquidador y al Contralor. 1 Naturaleza de las funciones del liquidador. El liquidador designado por el Fondo de Garantías de las Instituciones Financieras o por los acreedores reconocidos, ejercerá funciones públicas administrativas transitorias, sin perjuicio de la aplicabilidad de las reglas del derecho privado a los actos de gestión que deba ejecutar durante el proceso de liquidación (...)

² Artículo 294°. - Competencia para la liquidación de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley 35 de 1993. a partir de la vigencia de dicha Ley es competencia de los liquidadores adelantar bajo su inmediata dirección y responsabilidad los procesos de liquidación forzosa administrativa de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria.

la calificación, graduación, aceptación y rechazo de las reclamaciones oportunas y extemporáneas presentadas al proceso de liquidación forzosa administrativa, teniendo en cuenta su naturaleza, cuantía, orden de restitución, prelación de pagos y privilegios de ley,

Cabe aclarar que conforme con lo dispuesto en el artículo 9.1.3.2.4 y 9.1.3.2.7 del Decreto 2555 de 2010, el Apoderado General del Agente Especial Liquidador sólo está facultado para pronunciarse sobre las reclamaciones presentadas oportunamente, las reclamaciones presentadas en forma extemporánea y las obligaciones no reclamadas que aparezcan debidamente comprobadas en los libros de contabilidad oficiales del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA; no obstante, las reclamaciones extemporáneas y las que aparezcan debidamente comprobadas en los libros de contabilidad oficiales del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, serán calificadas como pasivo cierto no reclamado de conformidad con lo señalado en el literal b) del artículo 9.1.3.2.1³ del Decreto 2555 de 2010

De esta manera, las obligaciones a término a cargo del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA correspondiente al pasivo externo se reconocerán y cancelarán de acuerdo con lo establecido en el numeral 1 y parágrafo del artículo 9.1.3.2.4⁴ y lo dispuesto en el artículo 9.1.3.5.3⁵ del Decreto 2555 de 2010 una vez canceladas las acreencias excluidas de la masa de liquidación y

³ Artículo 9 1 3.2.1 Emplazamiento. b) El término para presentar las reclamaciones oportunamente, con la advertencia de que una vez vencido este, el liquidador no tendrá facultad para aceptar ninguna reclamación y que las obligaciones no reclamadas y las reclamaciones presentadas en forma extemporánea, que aparezcan debidamente comprobadas en los libros de contabilidad oficiales de la intervenida, serán calificadas como pasivo cierto no reclamado;

⁴ Artículo 9.1 .3.2.4 Pasivo a cargo de la entidad en liquidación. Para la determinación de las sumas a cargo de la entidad en liquidación se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. Determinación de las sumas y bienes excluidos de la masa y de los créditos a cargo de la masa de la liquidación Dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del término para presentar reclamaciones, el liquidador decidirá sobre las reclamaciones presentadas oportunamente mediante Resolución motivada o mediante actos administrativos independientes en los que además de resolver las objeciones presentadas se señalará lo siguiente a) Las reclamaciones oportunamente presentadas aceptadas y rechazadas en relación con bienes y sumas de dinero excluidos de la masa de la liquidación, señalando la cuantía y el orden de restitución de conformidad con el numeral 2 del artículo 299 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero modificado por el artículo 26 de la Ley 510 de 1999 y por el artículo 61 de la Ley 795 de 2003, los numerales 1, 5 y 6 del artículo 300 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero modificado por el artículo 25 de la Ley 510 de 1999, el artículo 51 de la Ley 454 de 1998, los artículos 9 y 10 de la Ley 546 de 1999 y las demás normas que expresamente reconozcan este privilegio; b) Las reclamaciones oportunamente presentadas, aceptadas y rechazadas contra la masa de la liquidación, señalando la naturaleza de las mismas, su cuantía y la 163 prelación para el pago y las preferencias que la ley establece, de conformidad con el numeral 1 del artículo 300 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, **las reglas generales del Código Civil y demás disposiciones legales aplicables, (...) Parágrafo. Si el liquidador dudare de la procedencia o validez de cualquier reclamación prevista en el presente Libro, la rechazará.**

⁵ Artículo 9 1 .3.5.3 Condiciones para la realización de los pagos Las restituciones de sumas excluidas de la masa de la liquidación, los pagos a cargo de la masa de la liquidación y del pasivo cierto no reclamado y el pago de la compensación por la pérdida de poder adquisitivo, se efectuarán en la medida en que las disponibilidades de la intervenida lo permitan y siguiendo estrictamente el orden que se señala en los siguientes artículos del presente capítulo.

concluida la calificación y graduación de los créditos a cargo de la masa de liquidación conforme los parámetros establecidos en el numeral 1 del artículo 300⁶ del Decreto Ley 663 de 1993 y el Código Civil Colombiano. Por otro lado, en virtud de lo establecido en los artículos 9.1.3.2.1⁷, 9.1.3.2.7⁸ y 9.1.3.5.7⁹ del Decreto 2555 de 2010, las reclamaciones extemporáneas y los pasivos que no fueron reclamados oportunamente pero que aparezcan debidamente registrados en los libros oficiales de contabilidad de la intervenida, se sujetan a las reglas previstas para el pasivo cierto no reclamado.

Frente a los actos administrativos de calificación, graduación, aceptación y rechazo de las reclamaciones presentadas en el proceso de liquidación forzosa administrativa del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, ÚNICAMENTE procedió el recurso de reposición, conforme lo señalado en el inciso 2 numeral 2 del artículo 295 del Decreto-Ley 663 de 1993 Estatuto Orgánico del Sistema Financiero” y el artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Así las cosas, a través de sendos actos administrativos el Apoderado General del Agente Especial Liquidador del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, resolvió igualmente los recursos de reposición interpuestos en contra de los actos administrativos de calificación, graduación, aceptación y rechazo de las acreencias presentadas al proceso de liquidación forzosa

⁶ ARTÍCULO 300. ETAPAS DEL PROCESO LIQUIDATORIO <Artículo modificado por el artículo 25 de la Ley 510 de 1999. El nuevo texto es el siguiente> 1. En caso de liquidación, los créditos serán pagados siguiendo las reglas de prelación previstas por la ley. En todo caso, si el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras paga el seguro de depósito o una garantía, el mismo tendrá derecho a obtener el pago de las sumas que haya cancelado, en las mismas condiciones que los depositantes o ahorradores.

⁷ Artículo 9.1.3.2 1 Emplazamiento (...)

b) El término para presentar las reclamaciones oportunamente, con la advertencia de que una vez vencido éste, el liquidador no tendrá facultad para aceptar ninguna reclamación, y que las obligaciones no reclamadas y las reclamaciones presentadas en forma extemporánea, que aparezcan debidamente comprobadas en los libros de contabilidad oficiales de la intervenida, serán calificadas como pasivo cierto no reclamado (...).

⁸ Artículo 9.1.3.2 7 Pasivo cierto no reclamado.

Si atendidas las obligaciones excluidas de la masa y aquellas a cargo de ella, de acuerdo con las reglas previstas en el presente Libro. subsisten recursos, el liquidador mediante acto administrativo, determinará el pasivo cierto no reclamado a cargo de la institución financiera intervenida señalando su naturaleza, prelación de acuerdo con la ley y cuantía. Para el efecto, se tendrán en cuenta los pasivos que no fueron reclamados oportunamente pero que aparezcan debidamente registrados en los libros oficiales de contabilidad de la intervenida, así como las reclamaciones presentadas extemporáneamente que estén debidamente comprobadas.

Para efectos de la notificación de la Resolución que determine el pago del pasivo cierto no reclamado, así como de los recursos interpuestos contra la misma se atenderá el procedimiento previsto en los artículos 9.1.3.2.5 y 9.1.3.2.6 de este Decreto.

Parágrafo. Dentro del pasivo cierto no reclamado a cargo de la institución financiera no se incluirán las obligaciones respecto de las cuales se hayan cumplido los términos de prescripción o caducidad.

⁹ Artículo 9.1.3.5.7 Pago del pasivo cierto no reclamado.

Si después de cancelados los créditos a cargo de la masa de la liquidación subsistieren recursos, se procederá a cancelar el pasivo cierto no reclamado respetando la prelación de créditos prevista en la ley, para lo cual el liquidador señalará un periodo que no podrá exceder de tres (3) meses

administrativa del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA.

Cabe indicar que los actos administrativos proferidos por el Apoderado General del Agente Especial Liquidador del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, fueron notificados de conformidad a los artículos 67, 68 y 69 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - Ley 1437 de 2011-.

En otro orden de ideas, mediante la Resolución No. 00048 del 11 de noviembre de 2014, "POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA LA VALORACIÓN DE CARTERA Y SE DECLARA CARENTE DE BIENES MUEBLES O INMUEBLES EL PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, IDENTIFICADA CON EL NIT: 890.900.842-6, entre otras cosas, el Apoderado General del Agente Especial Liquidador aprobó el inventario y la valoración de cartera del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR ANTIOQUIA, declaró que el citado programa de salud a la fecha de expedición de la dicha resolución, disponía de recursos líquidos por valor de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA (\$20000000000) y que su vez NO posee bienes muebles o inmuebles que integren la masa de la liquidación. La parte resolutive de la Resolución No. 00048 del 11 de noviembre de 2014 es del siguiente tenor:

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: APROBAR el inventario y valoración de la cartera del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA con Nit 890.900.842-6, en los siguientes términos:

CUENTAS POR COBRAR PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA	
ESTADO	VALOR
PROGRAMAS SECTOR SALUD	
DEMANDADO ANTE EL FOSYGA	14.863.316.514

CUENTAS POR COBRAR PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIQUÍA	
PROCESO DEMANDA	5.274.257.836
CARTERA DOCUMENTADA Y SOPORTADA AL FOSYGA	2.564.219.489
EN ANÁLISIS PARA CONTESTACIONA GLOSA	1.219.186.161
SIN EVIDENCIA DOCUMENTAL	1.033.630.311
TOTAL PROGRAMAS SECTOR SALUD FOSYGA	24.954.610.311
OTROS DEUDORES	
ANTICIPOS Y AVANCES	329.513.619
INGRESOS POR COBRAR - INTERESES CDT	79.609.060
ANTICIPOS E IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	10.654.368
DEUDORES VARIOS	321.885.137
TOTAL OTROS DEUDORES	741.662.184
TOTAL CARTERA	25.696.272.495

Se advierte que la cartera del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIQUÍA representada básicamente en la cartera que se tiene con el Fosyga, se considera de difícil recuperación, considerando que los valores a recuperar pueden variar dependiendo de los resultados en instancias judiciales, del resultado de los procesos de auditoría ante el Fosyga y de contar con la totalidad de soportes presentados ante el Consorcio S.A. VP. Como consecuencia de lo anterior, se estableció que debe ser provisionada al 100 % y registrada en cuentas de orden de la entidad en Liquidación.

PARÁGRAFO: En aplicación del principio de unidad documental téngase como anexo el Acta No. 001 de 29 de octubre de 2014 del Comité de valoración de la cartera del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN

CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA con Nit 890.900,842-6, contenida en 5 folios.

ARTICULO SEGUNDO: DECLARAR que el PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA con Nit 890900.842-6, al momento de la expedición del presente acto administrativo dispone de recursos líquidos por valor de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA (\$20.000. 000.000). **PARÁGRAFO:** Con los recursos líquidos y con los que se recuperen de la Cartera, conforme a lo dispuesto en los artículos 9.1.3.5.6 y 9.1.3.5.7 del Decreto 2555 de 2010, en la medida en que las disponibilidades del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA lo permitan y cuantas veces sea necesario, el liquidador señalará períodos para realizar el pago parcial o total de los créditos reconocidos, una vez queden en firme todas las resoluciones de calificación y graduación de créditos que se expidan en el proceso liquidatorio.

ARTICULO TERCERO: DECLARAR que el PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, con Nit 890.900842-6, NO POSEE BIENES MUEBLES O INMUEBLES que integren la masa de la liquidación.

PARÁGRAFO: En aplicación del principio de unidad documental téngase como anexo al presente acto administrativo el soporte físico del certificado expedido por el GERENTE ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO de la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO Antioquia I día 23 de Mayo de 2014 en el que se indica que el Programa EPS Régimen Contributivo de la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO Antioquia no posee bienes muebles e inmuebles, contenido en 1 folio.

ARTICULO CUARTO: Notificar la presente Resolución en la forma prevista en el artículo 73 de la Ley 1437 de 18 de enero de 2011 - Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, mediante la publicación de la parte resolutive en un diario de amplia circulación nacional y en la web institucional www.epscomfenalco.com.

QUINTO: Contra la presente Resolución procede únicamente recurso de reposición conforme lo señalado en el inciso 2 numeral 2 del artículo 295 del Decreto 663 de 2 de Abril de 1993 -Estatuto Orgánico Financiero- y en el artículo 9.1.3.3.3 del Decreto 2555 de 2010, el cual deberá interponerse por escrito dentro de los diez (10) días siguientes a la publicación de la parte resolutive del presente acto, terminó que vencerá el 28 de Noviembre de 2014, el recurso deberá interponerse únicamente en la sede del PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL

RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, ubicada en la Carrera 50 No 53-43 (Palacé), cuarto piso, de la ciudad de Medellín- Antioquía, a través de su representante o apoderado debidamente constituido (salo abogado en ejercicio)

(...)

La Resolución No, 00048 del 11 de noviembre de 2014, fue publicada el día 13 de noviembre de 2014, en el diario EL ESPECTADOR¹⁰, al igual que en la página web www.epscomfenalco.com¹¹.

Con fundamento en lo expuesto, toda vez que el PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EN LIQUIDACIÓN DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA, no posee bienes muebles o inmuebles que integren la masa liquidatoria, el total de sus activos hasta el 11 de noviembre de 2014, se encontraba representado en una cartera de \$25.696.272.495, representada básicamente en la cartera que se tiene con el Fondo de Solidaridad y Garantía, FOSYGA, la cual se consideró de DIFÍCIL RECUPERACIÓN, teniendo en cuenta que los valores a recuperar pueden vanar dependiendo de los resultados en instancias judiciales, del resultado de los procesos de auditoría ante el FOSYGA y de contar con la totalidad de soportes presentados ante el Consorcio SAYP, por lo cual se estableció que debe ser PROVISIONADA al CIEN POR CIENTO (100%) y registrada en cuentas de orden de la entidad en liquidación, y unos recursos líquidos por valor de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA (\$20.000.000.000) al 11 de noviembre de 2014.

2. Naturaleza y régimen jurídico de las empresas sociales del estado (ESE).

Las empresas sociales del estado fueron definidas en la Ley 100 de 1993 como entidades públicas de categoría especial, cuyo objeto es la prestación del servicio público de salud, las cuales podrán ser creadas mediante ley, ordenanza o acuerdo, dependiendo si son del nivel nacional, departamental, distrital o municipal.

El artículo 194 de la Ley 100 de 1993 consagra:

“ARTICULO. 194. Naturaleza. La prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por las entidades territoriales, se hará principalmente a través de las empresas sociales del Estado, que constituyen una categoría especial de descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio entidad pública y autonomía administrativa, creadas por la ley o por las asambleas o Concejos, según el caso, sometidas al régimen jurídico previsto en este capítulo.” Subrayas fuera de texto.

¹⁰ Aviso publicado en el diario El Espectador. página 38 el día 13 de noviembre de 2014.

¹¹ Según consta en certificación expedida por el Coordinador de Comunicaciones del Departamento de Relaciones Corporativas de la Caja de Compensación Familiar Comfenalco Antioquia. la cual reposa en el archivo de la entidad.

A su vez, el Decreto 1876 de 1994, por el cual se reglamentan los artículos 194, 195 y 197 de la Ley 100 de 1993 en lo relacionado con las empresas sociales del estado, en sus artículos 1° y 2° reitera la naturaleza jurídica y el objeto de éste tipo de empresas:

“Artículo 1°. Naturaleza jurídica. Las Empresas Sociales del Estado constituyen una categoría especial de entidad pública, descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creadas o reorganizadas por ley o por las asambleas o concejos.

Artículo 2°. - Objetivo. El objetivo de las Empresas Sociales del Estado será la prestación de servicio de salud, entendidos como un servicio público a cargo del Estado y como parte integrante del Sistema de Seguridad Social en Salud. Subrayas fuera de texto.

Por otro lado, el artículo 4 ejusdem desarrolla los objetivos concretos de las empresas sociales del estado, de la siguiente manera:

“Artículo 40. Objetivos de las empresas sociales del Estado. Son objetivos de las Empresas Sociales del estado, los siguientes:

a. Producir servicios de salud eficientes y efectivos que cumplan con las normas de calidad establecidas, de acuerdo con la reglamentación que se expida para tal propósito;

b. Prestar los servicios de salud que la población requiera y que la Empresa Social, de acuerdo con su desarrollo y recursos disponibles pueda ofrecer,

c. Garantizar mediante un manejo gerencial adecuado, la rentabilidad social y financiera de la Empresa Social

(...).” Subrayas fuera de texto

Finalmente, el capítulo III del Decreto 1876 de 1994, dispone el régimen jurídico aplicable a las empresas sociales del estado así:

“Artículo 15°. - Régimen jurídico de los actos. Las Empresas Sociales del Estado estarán sujetas al régimen jurídico propio de las personas de derecho público, con las excepciones que consagren las disposiciones legales.

Artículo 16°. - Régimen jurídico de los contratos. A partir de la fecha de creación de una Empresa Social del Estado, se aplicará en materia de contratación las normas del Derecho Privado, sujetándose a la jurisdicción ordinaria conforme a las normas sobre la materia. Sin embargo, de conformidad con lo establecido en el numeral 6 del artículo 98 del Decreto-ley 1298 de 1994, las Empresas Sociales del Estado podrán discrecionalmente utilizar las cláusulas exorbitantes previstas en el estatuto general de contratación de la administración pública.” Subrayas fuera de texto.

A su turno, resulta importante aducir que Ley 489 de 1998, al definir la integración de la rama ejecutiva del poder público, incluyó dentro de ésta a las empresas sociales del Estado, reconociéndolas como entidades descentralizadas dedicadas a la prestación directa del servicio de salud.

“Artículo 38°. - Integración de la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional. La Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, está integrada por los siguientes organismos y entidades:

2. Del Sector descentralizado por servicios:

(...)

Artículo 68°. - Entidades descentralizadas. Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas.

Las entidades descentralizadas se sujetan a las reglas señaladas en la Constitución Política, en la presente Ley, en las leyes que las creen y determinen su estructura orgánica y a sus estatutos internos.

Los organismos y entidades descentralizados, sujetas a regímenes especiales por mandato de la Constitución Política, se someterán a las disposiciones que para ellos establezca la respectiva ley.

Artículo 83°. - Empresas sociales del Estado. Las empresas sociales del Estado, creadas por la Nación o por las entidades territoriales para la prestación en forma directa de servicios de salud, se sujetan al régimen previsto en la Ley 100 de 1993, la Ley 344 de 1996 y en la presente Ley en los aspectos no regulados por dichas leyes y a las normas que las complementen, sustituyan o adicionen.”
Subrayas fuera de texto.

3. Celebración de acuerdos con acreedores conforme al régimen jurídico aplicable a liquidación forzosa administrativa de Entidades Promotoras de Salud

El régimen jurídico aplicable al proceso de intervención forzosa administrativa para liquidar el PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO de la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMFENALCO ANTIOQUIA,

conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto No. 1015 de 24 de mayo de 2002 y en el artículo 1 del Decreto 3023 del 11 de diciembre de 2002, es el previsto de manera especial en la Resolución No. 361 del 12 de febrero de 2014, expedida por la Superintendencia Nacional de Salud, y de manera general en el Decreto Ley 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), modificado a su vez por la Ley 510 de 1999, lo dispuesto en el Decreto 2555 de 2010 y las disposiciones que las modifiquen, sustituyan, complementen, adicionen o reglamenten y cuando estas normas, hacen referencia a la Superintendencia Financiera de Colombia se debe entender que dicha referencia se hace a la Superintendencia Nacional de Salud.

El numeral 19 del artículo 291 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y el artículo 9.1.1.1.2 del Decreto 2555 de 2010, establecen respectivamente: "(...) 19. Durante todo el proceso, incluyendo la administración de la entidad o su liquidación, podrán celebrarse acuerdos entre los acreedores y la entidad intervenida, los cuales podrán ser aprobados por el voto favorable del cincuenta y uno por ciento (51%) de las acreencias y como mínimo de la mitad más uno de los acreedores, incluyendo en este cómputo el valor de los depósitos en que el Fondo se haya subrogado. En los demás aspectos dichos acuerdos se sujetarán en lo pertinente a las normas del régimen concordatario. (...)" "(...) Durante la posesión, incluyendo la liquidación, se podrán adoptar, además de las medidas previstas en el artículo anterior, las siguientes, sin perjuicio de aquellas dispuestas por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y normas complementarias: (...) 2. Durante todo el proceso, incluyendo la administración de la entidad o su liquidación, podrán celebrarse acuerdos entre los acreedores y la entidad intervenida, los cuales se sujetarán a las siguientes reglas:

- a) Podrán ser aprobados por el voto favorable del cincuenta y uno por ciento (51%) de las acreencias y como mínimo de la mitad más uno de los acreedores, incluyendo en este cómputo el valor de los depósitos en que el Fondo se haya subrogado. En los demás aspectos dichos acuerdos se sujetarán en lo pertinente a las normas del régimen concordatario;
- b) Los acuerdos serán aplicables a todos los acreedores cuando hayan sido aprobados con la mayoría prevista en el literal anterior:
- c) Para la aceptación de fórmulas de adjudicación, los acreedores podrán votar en asambleas presenciales o mediante voto escrito enviado por correo o por cualquier otro mecanismo. Para tal efecto el liquidador remitirá las propuestas de pago o fórmulas de adjudicación a la última dirección registrada por los acreedores;
- d) La entrega de bienes a título de dación en pago podrá ser objeto de los acuerdos de acreedores. (...)"

Así mismo, el artículo 9.1.3.6.3 del Decreto 2555 de 2010, consagra:

"Artículo 9. 1.3.6.3 Reglas sobre activos remanentes.

Cuando la relación entre los activos comparados con los gastos administrativos no sea suficiente para continuar con la realización de los activos y el pago de las acreencias, se procederá así:

(...)

c) Adjudicación forzosa. El liquidador podrá, mediante resolución debidamente motivada, adjudicar los activos remanentes entre los acreedores que tienen derecho a recibir el siguiente pago, a título de dación en pago, a prorrata y teniendo en cuenta las reglas de prelación de créditos reconocida dentro del proceso liquidatorio, siempre y cuando el monto, la naturaleza divisible y las condiciones de los activos remanentes permitan que la dación en pago se realice sin vulnerar el derecho de igualdad de los acreedores.

La adjudicación forzosa y las daciones en pago a los acreedores se harán sobre el cien por ciento (100%) del último avalúo”, (...)

(...)”

El régimen concordatario fue establecido en el Título II de la Ley 222 de 1995, el cual fue derogado expresamente mediante el artículo 126 de la Ley 1116 de 2006, a partir del 28 de junio de 2007, por lo cual, las disposiciones actualmente aplicables en este tipo de acuerdo de acreedores, son las contenidas en la Ley 1116 de 2006.

En este mismo sentido, el artículo 59 de la Ley 1116 de 2006, dispone como sanción de la no aceptación de bienes, la destinación de los mismos para el pago de los acreedores que acepten la adjudicación hasta la concurrencia del monto de sus créditos reconocidos y calificados, expresando:

“(...)”

ARTICULO 59. PAGOS, ADJUDICACIONES Y RENDICIÓN DE CUENTAS. *Dentro de los cinco (5) días siguientes a la ejecutoría de la providencia de adjudicación de bienes, el acreedor destinatario que opte por no aceptar la adjudicación deberá informarlo al liquidador. Vencido este término, el liquidador, de manera inmediata, deberá informar al juez del concurso cuáles acreedores no aceptaron recibir los bienes, evento en el cual se entenderá que estos renuncian al pago de su acreencia dentro del proceso de liquidación judicial y, en consecuencia, el juez procederá a adjudicar los bienes a los acreedores restantes, respetando el orden de prelación.*

Los bienes no recibidos se destinarán al pago de los acreedores que acepten la adjudicación hasta concurrencia del monto de sus créditos reconocidos y calificados.

Los bienes remanentes serán adjudicados a los socios o accionistas de una sociedad a prorrata de sus aportes, para el caso de las personas jurídicas o al deudor en el caso de las personas naturales comerciantes o propietarias de una

empresa. Los bienes no recibidos por los socios o accionistas o por la persona natural comerciante o que desarrolle actividades empresariales, serán adjudicados a una entidad pública de beneficencia del domicilio del deudor o, en su defecto, del lugar más cercano. Los bienes no recibidos por aquellas dentro de los diez (10) días siguientes a su adjudicación serán considerados vacantes o mostrencos según su naturaleza y recibirán el tratamiento legal respectivo”.

(...)

Adicionalmente, la Ley 1116 de 2006, estipula:

“Artículo 34. Contenido del acuerdo. Reglamentado por el Decreto Nacional 1038 de 2009. Las estipulaciones del acuerdo deberán tener carácter general, en forma que no quede excluido ningún crédito reconocido o admitido, y respetarán para efectos del pago, la prelación, los privilegios y preferencias establecidas en la ley.

Los créditos a favor de la DIAN y los demás acreedores de carácter fiscal no estarán sujetos a los términos del estatuto tributario y demás disposiciones especiales, para efectos de determinar sus condiciones de pago y tasas, las cuales quedarán sujetas a las resultas del acuerdo de reorganización o de adjudicación.

(....)

Artículo 40. Efecto general del acuerdo de reorganización y del acuerdo de adjudicación. Como consecuencia de la función social de la empresa, los acuerdos de reorganización y los acuerdos de adjudicación celebrados en los términos previstos en la presente ley, serán de obligatorio cumplimiento para el deudor o deudores respectivos y para todos los acreedores. Incluyendo a quienes no ha va n participado en la negociación del acuerdo o que habiéndolo hecho, no hayan consentido en él.”

(...)

De los postulados normativos expuestos se colige que los acuerdos celebrados con los acreedores son vinculantes, de tal manera que todos los créditos aceptados o reconocidos, se encuentren incorporados en el acuerdo, lo que de suyo, no excluye la obligación de respetar las reglas de prelación legal de créditos y demás privilegios otorgados por la ley.

As las cosas, todos los acuerdos celebrados con los acreedores son de obligatorio cumplimiento tanto como para el deudor como para los acreedores, aun cuando no hayan participado en la negociación del acuerdo o no hayan asentido en ella.

Con fundamento en Lo anterior, me permito elevar la siguiente:

1. *¿En el marco de un proceso de liquidación forzosa administrativa de una entidad promotora de salud, es posible que los acreedores suscriban contratos de transacción y otorguen descuentos a los valores aceptados y reconocidos por el agente especial liquidador, teniendo en cuenta que no existen los recursos suficientes para realizar un pago total?*

2. *¿Dentro de un proceso de liquidación forzosa administrativa de una entidad promotora de salud, las empresas sociales del estado y los hospitales públicos mediante contrato de transacción pueden efectuar descuentos de capital a los valores aceptados y reconocidos por el agente especial liquidador, teniendo en cuenta que no existen los recursos suficientes para realizar un pago total? De ser procedente, ¿Es facultativo del representante legal o es necesario que se solicite autorización? y de ser necesaria una autorización, ¿Ante qué instancia debe ser solicitada la autorización respectiva para suscribir el contrato de transacción y otorgar el descuento de los valores reconocidos en el proceso liquidatorio?*

3. *En el evento de que las empresas sociales del estado y los hospitales públicos puedan efectuar descuentos de capital a los valores aceptados y reconocidos por el agente especial liquidador, ¿cuál es procedimiento técnico contable a seguir con el fin de depurar o castigar las sumas de dinero que comprenden los descuentos? ¿Resulta necesario solicitar autorización y de ser procedente ante que autoridad?*

CONSIDERACIONES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que: *“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”*

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Igualmente, la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-487 de 1997 expresa que:

"por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno" (...). (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, en la Ley 87 de 1993, "Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado las entidades y organismos del Estado", en el literal b) del artículo 4°, se establece:

"Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...);

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;"

Igualmente, en el anexo de la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual "Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación", en el numeral 3.1 del procedimiento de Control Interno Contable, señala lo siguiente:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

(...)

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

18.2. *Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.*

18.3. *Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*

18.4. *Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*

18.5. *Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*

18.6. *Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.*

Cuando la información contable pública se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberá efectuarse las gestiones administrativas correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública. (...) (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las políticas y prácticas contables, individualización de bienes, derechos y obligaciones y conciliaciones de información a cargo de las diferentes Entidades Contables Públicas del país, el citado Procedimiento, en los puntos 3.2., 3.4. y 3.8 , establece:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (Subrayado fuera de texto).

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

El Ministerio de Salud y Protección Social, mediante concepto 20714 de fecha febrero 6 de 2012, se pronunció en relación con la posibilidad que tienen las Empresas Sociales del Estado ESE para condonar sus derechos representados en cartera originada en la prestación de servicios de salud, señalando lo siguiente:

“De otra parte, el Artículo 355 de la Constitución Política señala que ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

Con respecto a lo anterior, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado mediante concepto 879 de 1996 en unos de sus apartes expresó:

“LA SALA CONSIDERA

El artículo 355 de la Constitución Política prohíbe a las entidades estatales decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

Condonar según el diccionario de la lengua española significa perdonar o remitir una deuda; es decir, resulta equivalente a donar por el acreedor la suma debida en beneficio del deudor.

En materia civil determina la ley que la condonación o remisión de una deuda no tiene valor sino en cuanto el acreedor es hábil para su disposición y agrega que procede de mera liberalidad pero sujeta a las reglas de la donación entre vivos (arts. 1711 y 1712 del Código Civil).

Ninguna entidad pública conforme a la prohibición de la Carta Política puede condonar deudas a cargo de personas naturales o jurídicas de derecho privado”.

Lo anterior significa entonces, que por expresa prohibición constitucional no puede efectuarse una condonación entre una entidad pública a favor de un particular, si la EPS tiene un carácter privado.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de efectuar una condonación entre entidades públicas, es decir entre una ESE y una EPSS pública, esta Dirección considera que en ejercicio de las funciones asignadas a los gerentes de las Empresas Social del Estado - ESE conforme lo previsto en el numeral 10 del Artículo 4 del Decreto 139 de 1996, según el cual dichos funcionarios deben organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero de la institución; el representante legal de la ESE debe adoptar todas las medidas necesarias para obtener el pago de los recursos que se le adeudan a la entidad,

haciéndose parte en el proceso liquidatorio de la EPSS.

En este evento y teniendo en cuenta que los recursos que se le adeudan a la ESE son públicos y le pertenecen a ésta, no consideramos viable una condonación cuando es claro que el gerente de la Empresa Social del Estado en el ejercicio de sus funciones debe adelantar las acciones pertinentes para el cobro de la cartera, deber que si no se cumple puede generar un detrimento patrimonial, en la medida en que se generaría un menoscabo a los recursos públicos, tal y como lo prevé el Artículo 6 de la Ley 610 de 2000 “Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías”, el cual prevé lo siguiente:

“Artículo 6. Daño patrimonial al Estado. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público”.

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la viabilidad para que los acreedores, en el marco de un proceso de liquidación forzosa administrativa de una entidad promotora de salud, puedan suscribir contratos de transacción y otorguen descuentos a los valores aceptados y reconocidos por el agente especial liquidador, ni señalar cuál es la instancia ante la que debe solicitarse la autorización respectiva para suscribir ese tipo de contratos, todo lo cual debe evaluarse a la luz de la legislación superior aplicable a estas empresas, y para tal efecto podrán tomar como orientación lo expresado por el Ministerio de Salud y Protección Social mediante concepto 20714 de febrero 6 de 2012.

Ahora bien, si efectuados los estudios correspondientes, legalmente se materializan los contratos de transacción y los descuentos, el registro contable aplicable por parte de las

Empresas Sociales del Estado será retirar de la información contable el valor de los derechos afectados, contra la provisión para deudores que previamente debió constituirse.

No sobre recordar que el proceso de depuración contable es una actividad de carácter permanente, que se debe adelantar para procurar que los informes contables reportados muestren siempre la realidad financiera, económica y social de la entidad pública.

CONCEPTO No. 20152000034671 DEL 27-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
1	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de anticipos en moneda extranjera (dólares) para la adquisición un bien inmueble en la ciudad de Washington D.C. (USA).

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-003720-2, mediante el cual se atendió nuestro requerimiento para ampliar los antecedentes y precisar aspectos referidos a la solicitud inicial de concepto presentada por su Despacho mediante comunicación de fecha junio 1º de 2015 radicada con el número 2015-550-002952-2, donde se indicó lo siguiente:

“De acuerdo con el contrato de compraventa se realizarán depósitos en una fiduciaria en Washington por un valor total de US\$33.200.000, de la siguiente manera:

19. *En la vigencia 2015 la suma de US\$51.128*
20. *En la vigencia 2016 la suma de US\$11.015.538*
21. *En la vigencia 2017 la suma de US\$11.066.667, y*
22. *En la vigencia 2018 la suma de US\$11.066.667*

Al término de este periodo se adelantarán los trámites respectivos para traspasar la titularidad del bien a nombre del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.”

Con respecto a su solicitud, en la comunicación radicada con el número 2015-550-003720-2, citada anteriormente, se precisan aspectos atinentes a los asuntos que se enumeran a continuación:

- **Situación del inmueble en relación con la posesión sobre el mismo y la fecha en la que debe realizarse la entrega material de este a la Cancillería**

“Ante todo es importante señalar, que el inmueble se tomará en arriendo a partir de 1 de septiembre de 2015 y hasta el año 2018 fecha en la cual se cancelará la última cuota de la opción de compra, momento en el cual se transfiere la propiedad al gobierno colombiano”.

Es de precisar que coexisten dos contratos, uno de arrendamiento y otro de compraventa siendo este sobre el cual se absolverá su consulta.

- **Sobre la naturaleza de los depósitos que el Ministerio deberá realizar durante las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018, para aclarar si se trata de anticipos para la compra de un inmueble o si con cada desembolso se está o no cancelando una obligación cierta adquirida en desarrollo del contrato de compraventa a favor de un agente en el exterior**

“La compra del inmueble se pagará en tres cuotas, de acuerdo con la aprobación de vigencias futuras ordinarias, por un monto de US\$51.128 para el año 2015, para amparar la vigencia futura ordinaria, US\$11.015.538 para el año 2016 y los otros dos años 2017 y 2018 US\$11.066.667 por cada año”.

- **Aclaración sobre si el Ministerio está realizando algún tipo de intervención al inmueble o si está ejecutando obras de mejoramiento, adecuación, remodelación e mantenimiento**

“El inmueble de la nueva sede se adquiere a ‘puerta cerrada’, lo que significa que incluye todos los sistemas y elementos contenidos en su interior, tales como: muebles, maquinaria, escritorios, estaciones de trabajo, salas de juntas, y todo el equipo audiovisual. En esta medida, no se estiman en el momento costos requeridos para la adecuación del inmueble para que inicie su funcionamiento. Así mismo, la estructura y condiciones del inmueble se encuentran en estado aceptable lo cual no exige adecuaciones previas para iniciar su funcionamiento.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En la versión preliminar para firmas del “Contrato de compraventa” con entrega al cierre/2018, traducida al español y que acompaña a esta consulta, en el preámbulo del mismo, se señala:

“PREÁMBULO

- El Vendedor es el propietario de cierto terreno mejorado con un edificio de oficinas conocido como 1724 Massachusetts Avenue, N.W., Washington, 20036 (en adelante, el "Terreno"), de la manera en que dicho Terreno se describe más especialmente en la Lista A adjunta al presente y el Vendedor acuerda que el Vendedor venderá dicho Terreno, junto con todo derecho, título e interés del Vendedor, (1) en la medida que el mismo sea anexado a dicho Terreno y el terreno que quede en el lecho de cualquier calle, avenida, o callejón existente o dedicado y franjas de tierra y parcelas colindantes a éste, y todos los accesorios, derechos, privilegios, licencias, servidumbres, derechos de vía, convenios, derechos de desarrollo, viviendas, o bienes incidentales al mismo (colectivamente, los "Accesorios"). (2) el edificio de oficinas y demás mejoras en éste y todo derecho, título e interés del Comprador en y hacia dichos accesorios en éste y utilizados exclusivamente en relación con dichas mejoras (colectivamente, las "Mejoras"). (3) todos los accesorios, mobiliarios, equipos, maquinaria, suministros y demás artículos de bienes personales que estén ubicados en, estén adjuntos y sean utilizados en relación con la administración, operación y/o mantenimiento de la Propiedad (como se define a continuación), junto con los Bienes Personales definidos en el Artículo 4 del Contrato de Arrendamiento (definido a continuación) (los artículos que serán transportados se designarán aquí como "Bienes Personales") y que, además, los bienes Personales excluyen expresamente todo Bien Personal dañado o retirado por el Comprador durante el Periodo del Contrato de Arrendamiento. (4) todas las licencias, autorizaciones, aprobaciones y permisos (si tos hay) expedidos por Autoridades Gubernamentales (definido en los sucesivo), relacionados con el uso, operación, propiedad o mantenimiento de tos Bienes Inmuebles, por parte del Vendedor, en la medida asignable (en adelante, las "Licencias") (5) todas las garantías asignables o garantías en vigor por parte de contratistas, proveedores, o fabricantes del Bien Personal o de las Mejoras (en adelante, las Garantías") y (6) todos los planos, estudios, diseños, especificaciones, estudios e ilustraciones arquitectónicos, mecánicos, eléctricos y estructurales, y otras descripciones técnicas relacionadas con el Terreno o las Mejoras en posesión del Vendedor (en adelante, los "Planos y Especificaciones") en los términos y condiciones establecidos en este Contrato. El Terreno, los Accesorios y las Mejoras son en adelante referidas como "Bienes Inmuebles" y los Bienes Inmuebles, bienes Personales, las Licencias, las Garantías y los Planos y Especificaciones, son en adelante referidos colectivamente como la "Propiedad".

- El Vendedor, en calidad de propietario y el comprador, en calidad de Arrendatario, han suscrito un Contrato de Arrendamiento de Oficinas, fechado a partir de su Fecha de Ejecución (en adelante, el "Arrendamiento"), conforme con lo cual el Comprador arrienda la Propiedad completa, del Vendedor.

- De conformidad con la Sección 30 del Arrendamiento, el Comprador tiene la opción de comprar La Propiedad (en adelante, la "Opción de Compra").

- El precio de compra (en adelante, Precio de Compra”) de la propiedad es treinta y tres millones, doscientos mil Dólares y 00/100 (US\$33.200.000) y, sujeto a los prorrateos y ajustes de acuerdo con la Sección II del presente Contrato, deberá ser pagado por el Comprador en tres (3) cuotas, según se describe con mayor detalle en la Sección 15 de este Contrato.
- En relación con la venta de la propiedad por parte del Vendedor al Comprador, de conformidad con los términos de este Contrato, el Vendedor, Comprador y Agente Fiduciario (definido en la Sección 7 a continuación) han ejecutado y comunicado que un Contrato de Fiducia (Escrow), a partir de su Fecha de Ejecución (en adelante, “Contrato de Fiducia (Escrow)”, conforme a lo cual, inter alia, el Vendedor ha entregado las Escrituras (firmadas y reconocidas por el Vendedor) que se guardará en fideicomiso por parte del Agente Fiduciario, de conformidad con los términos del presente Contrato.

En la sección 15 del citado documento, que hace referencia a los depósitos de opción y el valor de la compraventa, se establece:

“15. Precio de Compra: Pagos del Depósito de Opción.

15.1 Precio de Compra. Como se especifica en el considerando al comienzo, el Precio de Compra de la Propiedad es de Treinta y Tres Millones Doscientos Mil Dólares y 00/100 (US\$33.200.000), sujeto a ajustes, de acuerdo con la Sección 11 de este Contrato.

15.2 Depósitos de Opción.

15.2.1 El Precio de Compra se pagará en tres (3) cuotas (“Depósitos de Opción”), y al Cierre, el Vendedor retendrá el Depósito de Garantía por US\$1.000.000 que mantuvo durante el Contrato de Arrendamiento (de manera que el Precio de compra total, como se indicó, será US\$33.200.000).

15.2.2 Si el Comprador decide comprar la Propiedad ejerciendo la Opción de Compra de conformidad con la Sección 30 del Contrato de Arrendamiento, no más tarde de julio 31, 2016. el Comprador pagará al Agente Fiduciario mediante transferencia cablegráfica con fondos federales inmediatamente disponibles, el primer depósito de opción (“Primer Depósito de Opción”) por la suma de Diez Millones Sesenta y Seis Mil Seiscientos Sesenta y Seis Dólares y 00/100 (US\$10,066,666). Si el Primer Depósito no se ha realizado a su vencimiento, este Contrato terminará automáticamente y no tendrá más fuerza o efecto.

15.2.3 Si el Comprador hace el Primer Depósito de Opción, entonces, considerando que este Contrato no se ha dado por terminado de acuerdo con los términos del presente documento y el Vendedor no está en situación de incumplimiento (un “incumplimiento del vendedor”) de cualquiera de sus obligaciones

bajo este Contrato (i) no más tarde de julio 31, 2017, el Comprador depositará con el Agente Fiduciario, mediante transferencia cablegráfica de fondos federales inmediatamente disponibles el segundo depósito de opción (“Segundo Depósito de Opción”) por la suma de Once Millones Sesenta y Seis Mil Seiscientos Sesenta y Seis Dólares y 00/100 (US\$11,066,666), y (ii) no más tarde de julio 31, 2018, el Comprador depositará con el Agente Fiduciario mediante transferencia cablegráfica de fondos federales inmediatamente disponibles el tercer depósito de opción (“Tercer Depósito de Opción”) por la suma de Once Millones Sesenta y Seis Mil Seiscientos Sesenta y Ocho Dólares y 00/100 (US\$11,066,668). En caso de que haya ocurrido una Incumplimiento del Vendedor, el Vendedor tendrá treinta (30) días a partir de la fecha en que se solicitó al Comprador que hiciera el Depósito de Opción aplicable, para subsanar cualquier Incumplimiento del Vendedor. Si el Incumplimiento del Vendedor se subsana antes del vencimiento de dicho periodo de 30 días aplicable, entonces el Comprador estará obligado a hacer el pago del Depósito de Opción aplicable dentro de los Cinco (5) días hábiles siguientes a la subsanación. Salvo disposición en contrario en este Contrato, si el incumplimiento del Vendedor no se subsana dentro de dicho periodo de 30 días aplicable, entonces el Comprador tendrá el derecho de ejercer cualquiera de sus derechos o recursos de conformidad con la Sección 13.1 de este documento.

15.2.4 Cada Depósito de Opción será depositado prontamente por el Agente Fiduciario en una cuenta que gane intereses y dicho agente lo mantendrá en depósito, de conformidad con los términos de este Contrato y el Contrato de Fiducia.

15.2.5 Si todo o parte de los Depósitos deben ser pagados por el Agente Fiduciario al Vendedor y/o al Comprador de conformidad con los términos de este Contrato, el Vendedor y el Comprador deben notificar inmediatamente y de forma escrita al Agente Fiduciario”.

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública que integra el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los principios de contabilidad pública, en el párrafo 117, señala:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Así mismo, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, respecto de las bases de valuación, en el párrafo 134 señalan:

134. Costo Reexpresado. Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la

exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, las normas técnicas relativas a los activos, en relación con los derechos de la entidad contable pública, en los párrafos 152 y 153, establecen:

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

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

El Catálogo General de Cuentas, en la descripción y dinámica de la Cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, señala:

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios.

Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En este caso, la entidad recibe un inmueble en la ciudad de Washington mediante un contrato suscrito con un agente del exterior, cuyo objeto es la adquisición del mismo, solo que ello se concretará en la vigencia 2018, año en el que adelantarán los trámites respectivos para el traspaso de la titularidad. En la vigencia 2015 la entidad recibe el inmueble mediante un contrato de arrendamiento operativo, comprometiéndose a realizar depósitos parciales en dólares ante una entidad fiduciaria del exterior durante las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018.

Con la entrega de los dineros a la sociedad fiduciaria, en la contabilidad de la entidad adquirente, se deberá reconocer el derecho debitando la Subcuenta 142012 Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la Cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS, acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS si es que la entidad recibe y gira los dineros o, se acreditará la subcuenta relacionada, de la

cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si la DGCPN entrega directamente los recursos a la Fiduciaria.

El anticipo entregado en dólares se reconocerá en pesos colombianos a la tasa representativa del mercado (TRM) de la fecha en que se realice la transferencia. Tales derechos serán objeto de actualización periódica para reconocer los cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, el índice específico de reexpresión será la tasa representativa del mercado (TRM) de la fecha en que se lleve a cabo el ajuste correspondiente. El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión deberá reconocerse en el período en las cuentas de actividad.

El presente procedimiento deberá ser objeto de evaluación a la luz del nuevo marco normativo para entidades de Gobierno que se prospecta emitir, y efectuar los ajustes que eventualmente se deriven de tal proceso.

CONCEPTO No. 20152000038241 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos administrados en "Patrimonios autónomos" constituidos con Bancóldex

Doctor
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO
Coordinador de Contabilidad
Ministerio de Industria, Comercio y Turismo-MinCIT
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al comunicado radicado con el No. 2015-5500-03963-2 en el cual se indica lo siguiente:

1- La Contraloría General de la República en las auditorías Integrales realizadas al ministerio en las últimas vigencias, ha establecido hallazgos a la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración, respecto a los recursos que se giran por el rubro de transferencias de capital, soportados con la firma de los convenios marco 164 de 2011, 199 de 2011 y 187 de 2011 firmados con el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. - Bancóldex, con el fin de dar cumplimiento a lo expresado en los artículos 44, 46 y 50 de la

ley de 1450 de 2011.

De otra parte se indica que mediante el artículo 11 de la Ley 1753 de 2015 se modificó el artículo 50 de la ley de 1450 de 2011 y con el Artículo 13 de la misma ley, se unificaron el Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la Unidad de Desarrollo Empresarial, contemplados en los artículos 44 y 46 de la ley de 1450 de 2011. El común denominador de estos artículos es que se establece que dichos fondos serán administrados por el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A.- Bancóldex, a través de Patrimonios autónomos con régimen privado.

2- El Banco de Comercio Exterior de Colombia SA. - Bancoldex, es una sociedad de economía mixta del orden nacional creado por la Ley 7a de 1991 y el Decreto 2505 de 1991, actualmente incorporado en el Decreto Ley 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero), organizada como establecimiento de crédito bancario y vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

3- El régimen de contabilidad pública, señala que la entrega de recursos a un patrimonio autónomo para el cumplimiento de finalidades específicas, debe ser constituida a través de una Sociedad Fiduciaria, es decir que en este entender Bancoldex no es una sociedad fiduciaria.

Con fundamento en lo anterior se solicita:

1. ¿Cuál es el registro adecuado de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015, que para la vigencia actual, están siendo girados a través del convenio marco 375 de 2015, en donde se encuentran establecidas las obligaciones de las dos partes vinculadas y para la transferencia de los recursos a través de resolución?
2. ¿Qué se debe considerar como soporte idóneo para la confiabilidad y verificabilidad de la información?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con relación a las funciones autorizadas a Bancóldex, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero adoptado mediante Decreto Ley 663 de 1993, establece que:

“ARTICULO 3o. SOCIEDADES DE SERVICIOS FINANCIEROS.

1. Clases. *Para los efectos del presente Estatuto son sociedades de servicios financieros las sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito, las sociedades administradoras de Fondos de Pensiones y de cesantías y las sociedades de intermediación cambiaria y de servicios financieros especiales, las cuales tienen por función la realización*

de las operaciones previstas en el régimen que regula su actividad.” (Subrayado fuera de texto).

Dentro de las entidades con regímenes especiales contempladas en la parte decima del Estatuto mencionado, se encuentra el Banco de Comercio Exterior S.A., cuya naturaleza jurídica está regulada en el artículo 279 en los siguientes términos:

“ARTICULO 279. NATURALEZA JURÍDICA.

1. Naturaleza jurídica. *El Banco de Comercio Exterior, creado por el artículo 21 de la Ley 7a. de 1991, es una sociedad de economía mixta del orden nacional, organizada como establecimiento de crédito bancario, vinculada al Ministerio de Comercio Exterior. El Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A., (Bancóldex), continuará sometiéndose exclusivamente al régimen propio de las sociedades de economía mixta no asimilado al de las empresas industriales y comerciales del Estado, independientemente de la participación del capital público en su patrimonio.*

(...)

2. Régimen legal. *El Banco se registrará por la Ley 7 de 1991, por el Decreto 2505 de 1991, por este Estatuto, por las normas relativas a las sociedades de economía mixta, por el Código de Comercio, por las demás normas complementarias y concordantes, y por sus estatutos, en cuanto tales decretos, normas y estatutos no se opongan a lo que en la Ley 7 de 1991 y en el Decreto 2505 de 1991 se dispone.*

(...)

3. Objeto. *El objeto del Banco consiste en financiar, en forma principal pero no exclusiva, las actividades relacionadas con la exportación y en promover las exportaciones en los términos previstos en el artículo 283 y concordantes de este Estatuto.*”

De otra parte, en el artículo 282 del Estatuto que establece las funciones del banco indica las siguientes:

“d. Constituir o hacerse socio de una sociedad fiduciaria; entregarle en fideicomiso, para constituir un patrimonio autónomo, los bienes a los que se refiere la letra a. del numeral 4. del artículo 280 del presente Estatuto, con destino a la promoción de las exportaciones; y ejercer respecto del fideicomiso los derechos que se describen en el artículo 283 de este Estatuto, y los que se reserve en el contrato.

(...)

h. Realizar directamente operaciones fiduciarias, especialmente para cumplir las funciones de promoción de exportaciones que le confiere la Ley 7 de 1991, como alternativa al ejercicio de la función prevista en el literal d. del presente numeral. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto normativo, los artículos 11 y 13 de la ley 1753 de 2015, por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, establecieron lo siguiente:

“ARTÍCULO 11. PROGRAMA DE TRANSFORMACIÓN PRODUCTIVA (PTP). *Modifíquese el artículo 50 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:*

“Artículo 50. Programa de Transformación Productiva (PTP). *El Programa de Transformación Productiva tendrá por objeto la implementación de estrategias público-privadas y el aprovechamiento de ventajas comparativas para la mejora en productividad y competitividad de la industria, en el marco de la Política de Desarrollo Productivo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, al cual se podrán destinar recursos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, de Organismos Internacionales de Desarrollo, convenios de cooperación internacional, convenios con organizaciones privadas, convenios con entes territoriales y transferencias de otras entidades públicas de orden nacional y regional. Este programa será un patrimonio autónomo con régimen privado administrado por el Banco de Comercio Exterior S.A. (Bancóldex).*”

(...)

ARTÍCULO 13. FONDO DE MODERNIZACIÓN E INNOVACIÓN PARA LAS MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y UNIDAD DE DESARROLLO E INNOVACIÓN. *Unifíquense en un solo patrimonio autónomo el Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la Unidad de Desarrollo Empresarial, creados por las Leyes 590 de 2000 y Ley 1450 de 2011. Este patrimonio autónomo, se regirá por normas de derecho privado, y será administrado por el Banco de Comercio Exterior S.A. (Bancóldex), de acuerdo con los lineamientos que fije el Gobierno nacional a través de la política pública que para el efecto defina el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.*

Los recursos que integrarán el patrimonio autónomo son los siguientes:

- 1. Recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.*
- 2. Recursos aportados por las entidades nacionales, territoriales o por particulares a través de convenios o transferencias.*
- 3. Donaciones.*
- 4. Recursos de cooperación nacional o internacional.*

5. Rendimientos financieros generados por los recursos entregados, los cuales se reinvertirán de pleno derecho en el vehículo.
6. Las utilidades del Banco de Comercio Exterior (Bancóldex), previa autorización del Conpes.
7. Los demás recursos que obtenga o se le asignen a cualquier título.

Los gastos de funcionamiento y administración en que incurra por la operación de este patrimonio se reintegrarán a Bancóldex.” (Subrayado fuera de texto).

El texto original del artículo 50 de la Ley 1450 de 2011 que trataba sobre el Programa de Transformación Productiva, indicaba que:

“ARTÍCULO 50. PROGRAMA DE TRANSFORMACIÓN PRODUCTIVA. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo destinará recursos para el Programa de Transformación Productiva el cual, mediante un mecanismo de manejo separado de cuentas que para todos sus efectos se asimile a un patrimonio autónomo, será administrado por el Banco de Comercio Exterior S.A. – Bancóldex en una cuenta de orden. El programa tendrá por objeto la implementación de la política y planes de negocios público-privados para el desarrollo de sectores estratégicos para el país.”

El convenio marco interadministrativo de cooperación N° 187 de 2011, suscrito entre la nación - Ministerio de comercio, industria y turismo y el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. – BANCÓLDEX, para ejecutar las bases del Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, en lo concerniente al Programa de Transformación Productiva, establecía lo siguiente:

“DECIMA PRIMERA. DURACIÓN DEL CONVENIO: El Convenio estará vigente hasta el 30 de septiembre de 2012, pudiendo prorrogarse, siempre y cuando las partes lo manifiesten por escrito y existan recursos para la operación del Programa de Transformación Productiva. En todo caso, esta duración consultará la vigencia del Plan Nacional de Desarrollo 2010—2014 Ley 1450 de 2011.

(...)

DÉCIMA CUARTA. TERMINACIÓN ANTICIPADA: El presente Convenio podrá darse por terminado anticipadamente, con fundamento en cualquiera de las siguientes causas:

- a. Por mutuo acuerdo de las PARTES.
- b. Incumplimiento de las obligaciones del Convenio por cualquiera de las PARTES.
- c. Por agotamiento de los recursos destinados al Programa. Se entenderá por agotamiento de recursos, la no existencia de recursos líquidos en la caja del Programa.

PARÁGRAFO PRIMERO: Terminado el Convenio por cualquier causa, las PARTES procederán a su liquidación y, en caso de que existan recursos que no hayan sido utilizados o comprometidos, BANCÓLDEX deberá restituirlos al tesoro nacional dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la liquidación, en la cuenta que para tal efecto le indique el MINISTERIO.

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: Los bienes que hayan sido adquiridos con cargo a los Recursos del Programa, serán entregados por BANCÓLDEX al MINISTERIO, quien para todos los efectos será el legítimo dueño y titular de los mismos a partir del momento de la entrega.”
(Subrayado fuera de texto)

Como se evidencia, en este convenio era claro que el titular de los bienes adquiridos con los recursos del programa era el ministerio. No obstante, dicho convenio ya perdió vigencia y ni la ley 1753 de 2015, ni el convenio marco interadministrativo 375 de 2015 indican de quien es la titularidad de dichos recursos, sobre el particular el convenio indica que: “EL MINISTERIO determina que los recursos del patrimonio autónomo Programa de Transformación Productiva podrán ser utilizados en la implementación de estrategias público-privadas y el aprovechamiento de ventajas comparativas para la mejora en productividad y competitividad de la industria, en el marco de la Política de Desarrollo Productivo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo”

Con relación al Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas es necesario revisar algunos de sus antecedentes, la Ley 590 del 2000, lo creo en las siguientes condiciones:

“Artículo 17. *Del Fondo Colombiano de Modernización y Desarrollo Tecnológico de las Micro, pequeñas y medianas empresas, Fomipyme. Créase el Fondo Colombiano de Modernización y Desarrollo Tecnológico de las micro, pequeñas y medianas empresas, Fomipyme, como una cuenta adscrita al Ministerio de Desarrollo Económico, manejada por encargo fiduciario, sin personería jurídica ni planta de personal propia, cuyo objeto es la financiación de proyectos, programas y actividades para el desarrollo tecnológico de las Mipymes y la aplicación de instrumentos no financieros dirigidos a su fomento y promoción”* (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente mediante el artículo 12 de la Ley 905 de 2005 traslado la administración de este fondo al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en los siguientes términos:

“Artículo 12. *El artículo 17 de la Ley 590 de 2000 quedará así:*

Artículo 17. Del Fondo Colombiano de Modernización y Desarrollo Tecnológico de las micro, pequeñas y medianas empresas, Fomipyme. Créase el Fondo Colombiano de Modernización y Desarrollo Tecnológico de las micro, pequeñas y medianas empresas, Fomipyme, como una cuenta adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, manejada por encargo fiduciario, sin personería jurídica ni planta de personal propia, cuyo objeto es la financiación de proyectos, programas y actividades para el desarrollo tecnológico de las Mipymes y la aplicación de instrumentos no financieros dirigidos a su fomento y promoción.” (Subrayado fuera de texto).

En el 2011, el artículo 44 de la Ley 1450 traslada la administración del fondo al Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A.- Bancóldex, se modifica el mecanismo financiero y se ordena su reglamentación, así:

“Artículo 44. Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. El artículo 17 de la Ley 590 de 2000, quedará así:

“Artículo 17. Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Créase el Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, como un sistema de manejo separado de cuentas del Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A.- Bancoldex, que para todos sus efectos se asimilará a un patrimonio autónomo y quien lo administrará a través de una cuenta de orden. Las actividades, los actos y contratos celebrados por el Fondo se registrarán por derecho privado y se someterán a los procedimientos y requerimientos internos establecidos para los actos y contratos del Banco de Comercio Exterior de Colombia S. A., Bancoldex. El Fondo tendrá por objeto aplicar instrumentos financieros y no financieros, estos últimos, mediante cofinanciación no reembolsable de programas, proyectos y actividades para la innovación, el fomento y promoción de las Mipymes.

Parágrafo. El Gobierno Nacional creará y reglamentará la integración y funciones del Consejo Asesor del Fondo y establecerá su dirección y secretaría técnica”. (Subrayado fuera de texto).

El Convenio 199 de 2011, generado en cumplimiento de lo establecido en el decreto mencionado, define los mecanismos para la entrega de todos los recursos, contratos y documentos relacionados con el encargo fiduciario que hasta la fecha administraba el MinCIT y en la cláusula décima quinta, establece lo siguiente:

“CLAUSULA DECIMA QUINTA: Terminado el convenio, las partes procederán a su liquidación y en caso de que existan recursos que no se hayan utilizado o comprometido, BANCOLDEX deberá restituir a la Dirección General del Tesoro Nacional dentro de treinta (30) días hábiles siguientes a la liquidación.

PARÁGRAFO PRIMERO.- LIQUIDACIÓN: La liquidación del convenio deberá efectuarse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de su terminación; para este efecto, las partes levantarán un acta en la que harán constar además de las cuentas que debe rendir BANCÓLDEX, las obligaciones a cargo de las partes que a ese momento se encuentren pendientes, los plazos dentro de los cuales las mismas deben observarse, si ello fuere procedente, y demás circunstancias que requieran consignarse en dicha acta o la declaratoria a paz y salvo que mutuamente se hagan los contratantes.”

Como se observa, a diferencia del convenio N° 187 de 2011 celebrado para la administración del Programa de Transformación Productiva, este convenio tampoco establece el beneficiario del remanente del patrimonio en caso de liquidación, dejando esta decisión a la definición que determinen las partes una vez se presente la liquidación.

Finalmente, el convenio marco interadministrativo 375, entre el Ministerio de Comercio, Industria Y Turismo, y el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. - BANCÓLDEX, el cual la cláusula 2ª. Establece que:

“SEGUNDA. — DIRECTRICES GENERALES PARA LA ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS QUE INGRESEN A LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS PROVENIENTES DEL MINISTERIO: EL MINISTERIO transferirá los recursos de los patrimonios autónomos a través de las resoluciones que sean expedidas para el efecto a las cuentas que BANCÓLDEX destine para este fin y en las cuales se especificará el énfasis para la ejecución de la política pública. En este sentido, y dado que estos recursos están destinados a la operación de los patrimonios, BANCÓLDEX no reconocerá rendimientos a favor del MINISTERIO sobre dichos recursos, sin perjuicio de los rendimientos que genere la inversión de estos, los cuales serán reinvertidos en la operación de los mencionados patrimonios.

PARÁGRAFO PRIMERO: BANCÓLDEX mantendrá a disposición del MINISTERIO la información histórica de los recursos girados y ejecutados por la UNIDAD DE DESARROLLO E INNOVACION y EL FONDO DE MODERNIZACIÓN PARA LA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA con anterioridad a la entrada en vigencia del presente Convenio. Así mismo, BANCÓLDEX realizará los registros contables correspondientes con el fin de reflejar la unificación de los patrimonios autónomos establecidos en el artículo 13 de la Ley 1753 de 2015 con corte al 31 de julio de 2015.

CUARTA. — OBLIGACIONES DE BANCÓLDEX: BANCÓLDEX se compromete a:

- 1) Proveer e implementar la estructura operativa y administrativa para el funcionamiento de los patrimonios.*
- 2) Invertir los recursos disponibles de los patrimonios autónomos, siguiendo las políticas, atribuciones y procedimientos establecidos por BANCÓLDEX para sus propias inversiones.*

3) Proveer a los órganos de gobierno de los patrimonios autónomos la información actualizada sobre los recursos administrados, los rendimientos generados y la utilización de mismos.

4) Ejecutar las decisiones adoptadas por la Junta Asesora de cada uno de los patrimonios autónomos en lo que sea de su competencia.

5) Reintegrar a la Dirección General del Tesoro Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público los saldos disponibles provenientes del Presupuesto General de la Nación que no estén amparando obligaciones, de conformidad con el artículo 149 de la Ley 1753 de 2015 y/o sus normas reglamentarias.

6) Establecer mecanismos independientes de auditoría y control a los recursos transferidos a los patrimonios autónomos y presentar los resultados de los mismos ante las instancias que lo considere pertinente el MINISTERIO.

(...)

QUINTA- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: EL MINISTERIO se compromete a:

1) Transferir a BANCOLDEX como administrador de los patrimonios autónomos a través de las resoluciones que sean expedidas para el efecto los recursos necesarios para la operación de los mencionados patrimonios con base en las asignaciones definidas en el presupuesto general de la Nación para cada vigencia fiscal.

2) Las demás que sean de la naturaleza del convenio. (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las normas técnicas de contabilidad pública, establece lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

(...)

415. Clase 1. Activos. *Está integrada por las cuentas representativas de bienes y derechos, tangibles e intangibles, de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan a la entidad contable pública un potencial de servicios o beneficios económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos bienes y derechos se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.*

(...)

419. Clase 5. Gastos. *Está integrada por las cuentas representativas de los 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. Son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.* (Subrayado fuera de texto).

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente indica que:

“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.

Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.

Para dar cumplimiento al procedimiento contable que se señala a continuación, la entidad contable pública debe solicitar a la sociedad fiduciaria, la información suficiente para un adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios el Catálogo General de Cuentas, asignó la cuenta que se describe a continuación:

“1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”

Con relación a los documentos soportes los párrafos 337 y 338 del Plan General de Contabilidad Pública del R.C.P. indican lo siguiente:

*“337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación establece lo siguiente:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

El Programa de Transformación Productiva y el patrimonio unificado del Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la Unidad de Desarrollo Empresarial, son patrimonios autónomos administrados por el Banco de Comercio Exterior, independientemente que éste no sea una sociedad fiduciaria, toda vez que la Ley 1753 de 2015 y el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero lo faculta para realizar directamente operaciones fiduciarias.

Para efectos de determinar el tratamiento contable que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe dar al giro de estos recursos es indispensable conocer si dicha operación se puede asociar claramente a un elemento de los estados contables. Reconocerá un activo si se evidencia que fluirán en el futuro un potencial de servicios o beneficios económicos, o reconocerá un gasto si se evidencia claramente que los flujos de salida de recursos de la entidad son definitivos y por lo tanto no retornarán de ninguna forma a la entidad.

Con fundamento en la información contenida en los artículos 11 y 13 de la Ley 1753 de 2015 y en el convenio marco 375 de 2015, no es posible establecer con certeza la naturaleza de dicha operación ya que no se indica a título de qué se realiza el giro de los recursos. Dada la indefinición jurídica de la titularidad del derecho sobre el patrimonio, la Contaduría General de la Nación no puede asumir el tratamiento contable que debió efectuar el ministerio, porque no existen elementos que conlleven a determinar si dichos patrimonios siguen o no en cabeza de éste.

Por lo anterior, es necesario que el ministerio en calidad de responsable de la definición de las políticas públicas para la administración y gestión de los recursos del sector y en particular de los depositados en los patrimonios objeto de la consulta, absuelva las siguientes inquietudes:

¿Cuál es la entidad titular o propietaria de los recursos administrados por Bancóldex, que provienen del Presupuesto General de la Nación, de los aportados por las entidades nacionales, territoriales o por particulares, de las donaciones, de los recursos de cooperación nacional o internacional, de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados, de las utilidades del Banco de Comercio Exterior que en su distribución se asignen a estos patrimonios y de los demás recursos que se obtengan o se le asignen a los mismos?

¿Quién es el propietario de los bienes adquiridos con estos recursos?

¿Cuál es la responsabilidad del ministerio con relación a los recursos entregados a los patrimonios y que aún no hayan sido destinados al fin último de los programas financiados por los mismos?

¿A qué título se entregan los recursos, si son reembolsable o no?

¿Cuál es la entidad que tiene la función específica de gestionar las actividades que cumplen los patrimonios autónomos?

Como regla general se establece que, corresponderá a la entidad que se defina como titular de los recursos, reconocer dichos patrimonios registrando un débito en la

subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Para las entidades que entreguen recursos desprendiéndose de su titularidad, deberán reconocer un gasto en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la operación.

Con relación a su inquietud sobre qué debe considerarse como soporte idóneo para la confiabilidad y verificabilidad de la información, debe tenerse en cuenta que la norma técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad indica que los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas y que puede ser de origen interno o externo. Son de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.

En ese contexto le corresponde a la entidad titular de los recursos documentar las políticas relacionadas con los tipos de comprobantes y soportes utilizados y la forma de conservar los libros y demás soportes contables.

CONCEPTO No. 20152000038651 DEL 15-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Políticas de reclasificación cartera morosa a la cuenta 1475, frente a la normatividad contable

Doctor
ANTONIO DE J. CASTAÑO GONZÁLEZ
Contador
Municipio de Maceo
Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 02 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500043302 , mediante la cual consulta: *“¿Es posible que un Hospital Público, una Empresa Social del Estado, que aplica el régimen de contabilidad pública, registre como cartera morosa en la cuenta 1475 solamente la cartera vencida superior a los tres años, basándose en una política contable?”*

En mi concepto ¿debería ser reclasificada en la cuenta 1475 toda la cartera vencida que supere el año de vencimiento, para así, poder presentar y provisionar una suma más acorde con la realidad económica de la entidad?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de la Prudencia en los siguientes términos: *“(…) Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores.*

(…)”

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

(…)

Así mismo, el párrafo 157 de la mencionada norma, en lo referente a la revelación de los deudores, prescribe: *“Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: (…); y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (Subrayado fuera del texto)*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como: “el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se concluye lo siguiente:

Si bien es cierto que corresponde a la entidad definir las políticas de reclasificación y provisión de los derechos a su favor, también lo es que éstas deben formularse dentro del contexto de la normatividad contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

Una interpretación armónica e integral de lo preceptuado en el Régimen de Contabilidad Pública, conlleva a concluir que siendo objeto de provisionar solamente las Deudas de difícil cobro, proceso que debe realizarse como mínimo al período del cierre contable y en coherencia con el principio de prudencia, se concluye que la reclasificación de las obligaciones a cargo de terceros que se encuentran en mora, debe efectuarse a lo sumo en un tiempo no superior a un período contable, esto es un año, para lo cual deben tenerse en cuenta los criterios de insolvencia del deudor y grado de antigüedad.

CONCEPTO No. 20152000040091 DEL 22-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Provisión para deudores

Doctora
MARLESBY SOTELO PUERTO
Subdirección de Contabilidad
E.S.E Hospital Universitario de la Samaritana

Me refiero a la comunicación del 09 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500044242, mediante la cual consulta:

“El Hospital Universitario de la Samaritana tiene como objeto social la Prestación de Servicios de Salud a la población pobre y vulnerable de todos los municipios de Cundinamarca, principalmente del régimen subsidiado y también régimen contributivo; debido a esto generamos facturas a Entidades pagadoras de salud que están en crisis y se demoran inclusive más de dos años en realizar los pagos, además que generan glosas por todo concepto para no pagar el total de los servicios.,(sic) todo esto hace que la Cartera por Servicios de Salud que voy generando mes a mes no se pague en su totalidad y vaya creciendo periódicamente. Es por esto que el Hospital quiere realizar Provisión de cartera no solo a la mayor de 360 días sino a la menor es decir a la de la vigencia por esto queremos saber si existe alguna normatividad que nos permita hacer esto (sic) teniendo en cuenta que el sector de la salud es un sector atípico(sic) a otras entidades del estado donde si pagan el 100% de la Cartera y no hay demora en el recaudo.

Según lo anterior y teniendo en cuenta que el Sector de la Salud está en crisis (Hospitales Públicos), que debemos hacer para que nos autoricen realizar una provisión del 5% del total de esta Cartera corriente.

En caso de que su respuesta sea afirmativa, ¿al realizar la transmisión en la malla validadora de la Contaduría General de la Nación, permitiría realizar este proceso? (sic)”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 "por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones", establece:

(...)

“Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas-o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, (...)

(...)

Parágrafo 1°. En materia de seguridad social en salud en lo relacionado con los recursos del régimen contributivo y subsidiado, la autoridad competente para expedir el reglamento al que hace referencia el numeral 1 del presente artículo es el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Ley 87 de 1993, establece:

“ART.4º.-Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...)

b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos.” (Subrayado fuera del texto)

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de la Prudencia en los siguientes términos:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

120. Prudencia. “(...) Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. (...)”

Los párrafos 152 al 157, relativos a las normas técnicas el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Marco Conceptual del R.C.P, señalan:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por

cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

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

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor. (Subrayado fuera del texto)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.”

(Subrayado fuera del texto)

De otro lado, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 357 de 2008, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, en el punto 3.2 del Anexo a la misma, se indica lo siguiente:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

(...).

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

(...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las disposiciones tanto de la Ley 1066 de 2006 en materia de gestión del recaudo de cartera, de la Ley 87 de 1993 y de la resolución 357 de 2008, es competencia del nivel directivo de la entidad, definir sus manuales de políticas y procedimientos administrativos, lo cual se debe realizar dentro del contexto de la normatividad contable expedida por la Contaduría General de la Nación. No obstante, si existe alguna reglamentación particular expedida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud y si su aplicación es de carácter obligatorio, la entidad deberá adoptarla dentro de sus políticas.

Una interpretación armónica e integral de lo preceptuado en el Régimen de Contabilidad Pública, conlleva a concluir que dentro de los manuales de políticas le corresponde a la

entidad entre otros criterios, definir los aspectos relacionados sobre la clasificación de la cartera, plazos, métodos y porcentajes, cuando se considera que no es posible recuperar, y por tanto se debe provisionar, como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución.

La provisión de cartera se efectúa según análisis del comportamiento de los deudores y para ello la Entidad debe definir si aplica el método individual o el método general, y de acuerdo con la evaluación técnica, determinar la porción o los porcentajes de provisión a aplicar. No obstante, en el caso de la Provisión por el método general, la norma establece taxativamente que opera únicamente sobre la cartera incobrable.

Las provisiones pueden efectuarse sobre cartera con tiempos inferiores a los 360 de morosidad, de acuerdo con las políticas y la metodología seleccionada por la Entidad. El proceso de validación de los reportes trimestrales no tiene criterios para evaluar la metodología de provisión seleccionada por cada Entidad. En consecuencia, si no se desborda la provisión con respecto al 100% del valor provisionable, no deberían existir problemas para ejecutar el proceso en la plataforma tecnológica habilitada por la Contaduría General de la Nación.

Por otra parte, a partir del 1 de Enero de 2015, deberán atenderse los criterios de deterioro contemplados en el marco normativo expedido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, aplicable por las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

CONCEPTO No. 20152000038231 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos recibidos del SGP por el pago de la prestación de servicios de salud

Doctor
JUAN ANTONIO OLIVERO BOSSA
Contador

ESE de Sincé Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo radicado con el número 2015-5500-04162-2, mediante la cual señala que a principios de cada mes el Ministerio de Salud y de la Protección Social, a través del Ministerio de Hacienda gira los recursos para atender a la población de cada EPS en el citado mes. Al final de cada mes el hospital de Sincé ha prestado el servicio de salud a dicha población, motivo por el cual esos recursos ya fueron devengados por la ESE, pero la facturación respectiva se radica en los primeros días del mes siguiente al cual se presta el servicio.

La Secretaria de Salud Departamental de Sucre pide que al final de cada mes se refleje el valor que gira el ministerio de Salud como un Pasivo, hecho que no se comparte, pues el servicio de salud ya fue prestado.

Por lo anterior se solicita dilucidar esta situación Contable.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública define el principio de devengo en los siguientes términos:

*“117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”*

En cumplimiento de dicho principio el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, establece lo siguiente:

“1. CAUSACIÓN DE LOS INGRESOS POR LA VENTA DE SERVICIOS DE SALUD

En el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben garantizar su subsistencia, para lo cual se requiere la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación.

2. CONTRATOS POR EVENTO

Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS

En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes el valor de la facturación supera el valor del contrato, la diferencia debe registrarse debitando la subcuenta 580814-Margen en la contratación de los servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, el valor facturado es inferior al del contrato, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 147087-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 1470-

OTROS DEUDORES y con un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Si la prestación del servicio supera el valor del contrato, se debita la subcuenta 580814-Margen en la contratación de los servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del ingreso por margen en la contratación de servicios de salud, si existiere y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Si la prestación del servicio es inferior al valor del contrato, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

Tratándose de los contratos de atención a vinculados y considerando que estos usuarios deben pagar una cuota de recuperación por el servicio recibido, cuando la IPS decida condonar esta cuota, debita la subcuenta 550207-Condonación servicios de salud a vinculados, de la cuenta 5502-SALUD y acredita la subcuenta 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

(...)

5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y

Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte el manual funcional del proceso de consolidación, al describir las clasificaciones de los saldos por conciliar en el proceso de consolidación indica que:

“Una vez calculadas las diferencias de saldos por conciliar, el sistema las agrupa por su origen y las identifica de acuerdo con los siguientes mensajes auxiliares:

Por inconsistencias en reporte y registros contables

Esta clasificación de saldo por conciliar determina errores en el manejo y registro de las operaciones recíprocas, se resumen así:

Utilización errónea de cuentas.

Registro de valores diferentes.

Se reporta una operación recíproca con una entidad que no intervino en la transacción.

Se reporta una operación en corto plazo mientras que la contrapartida se registra en el largo plazo o viceversa aun cuando la exigibilidad debe ser una sola.

Reporte de una operación recíproca con otra entidad y ésta a su vez no reporte.

Por criterio contable y normatividad vigente

Esta clasificación de saldo por conciliar determina disparidad en el criterio para el registro de las operaciones que se pueden resumir en:

La misma operación se puede aplicar de formas diferentes en cada una de las entidades involucradas (corriente y no corriente).

La normatividad vigente permite procesos de actualización para una entidad pero no para la otra (Inversión títulos de deuda vs. Deuda).

Por el momento del devengo o causación

Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades. Dichas operaciones se pueden resumir en:

Transacciones que no se inician para las dos entidades en el mismo momento (Ej.: Declaraciones de impuestos).

Registro de transacciones al final del periodo para una entidad y comienzo en el siguiente periodo para la otra (Ej.: pagos o confirmación de giros).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

El reconocimiento de los recursos recibidos por el Hospital de Sincé de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, por concepto de transferencias del Sistema General de Participaciones, depende de la modalidad de contrato celebrado entre el hospital y el departamento.

Si el contrato se pactó con pagos anticipados, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se preste del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, en el momento del reconocimiento de la prestación del servicio, el pasivo registrado inicialmente a título de Ingresos recibidos por anticipado, se convierte en ingreso para el Hospital.

Por el contrario, si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y cuando se giren los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20152000042051 DEL 28-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Indexación por cobro de intereses Reconocimiento del derecho Procedimiento para la provisión de cartera representada en intereses

Doctor
RAUL MARCELINO HERRERA GARCÍA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Salud y Protección Social

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-550-0005072-2, en la cual informa que el Ministerio de Salud y Protección Social incluyó en su contabilidad los valores a cargo de dos personas que fueron condenadas por daños causados en el caso de FONCOLPUERTOS, de conformidad con una Sentencia proferida en el año 2007, donde se condena a pagar una multa y el reconocimiento de una indemnización.

Añade que el Ministerio de la Protección Social realizó el registro contable en las cuentas por cobrar en el año 2011, por supuesto, el Ministerio de la Salud y Protección Social heredada del extinto Ministerio de la Protección Social dicha cifra que para su incorporación fue analizada con la Oficina de Control Interno, Oficina Jurídica y la Subdirección Financiera y posteriormente se indexa el rubro de deudores. Después de los resultados infructuosos por recuperar estos valores se castiga afectando el estado de resultado previa puesta a consideración del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

La Contraloría General de la República, durante su auditoría integral para el año 2014, realiza la siguiente observación a la información financiera:

“Deficiencias en el registro y control de las operaciones. Creando una sobrestimación tanto del ingreso como de los gastos del periodo”.

Concluye el Ministerio de la Salud y Protección Social indicando que *“... realizó el castigo de dicha cuenta e indexo la partida de deudores, la cual se generó una sobrestimación del ingreso como los gastos del periodo”.* Por todo lo señalado anteriormente, se consulta:

¿Cómo sería el procedimiento de indexación por cobro de intereses que se produjo en su momento?

¿Cómo sería el procedimiento de la provisión de cartera?

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 4473 de 2006, “Por el cual se reglamenta la Ley 1066 de 2006, establece en su artículo 1º. ***“Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad”.***

Así mismo, el artículo 7º. Del decreto en mención en relación con los intereses señala: ***“Determinación de la tasa de interés. Las obligaciones diferentes a impuestos, tasas y contribuciones fiscales y parafiscales continuarán aplicando las tasas de interés especiales previstas en el ordenamiento nacional”.***

De otra parte, los párrafos 100, 104, 117, 120, 152, 153, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública, establecen:

“100. Las características cualitativas de la información contable pública, constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que

se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...).

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. (...).

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...), los interés, sanciones, multas (...).

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

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

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. En relación con el procedimiento de indexación por cobro de intereses como tal, no existe un procedimiento contable expedido por la Contaduría General de la Nación, toda vez que este concepto tuvo vigencia durante la época en que aplicaban los hoy extintos ajustes por inflación.

Ahora bien, la norma técnica contable para deudores, contempla la viabilidad de actualizar el valor de los derechos reconocidos siempre y cuando estuviese contemplado en disposiciones legales o pactadas en términos contractuales. En Consonancia con la regulación contable de tipo general señalada en el Plan General de Contabilidad Pública, el

Decreto 4473 de 2006, en relación con la determinación de la tasa de interés sobre el recaudo de cartera, procede para las obligaciones diferentes a impuestos, tasas y contribuciones fiscales y parafiscales aplicando las tasas de interés especiales previstas en el ordenamiento nacional.

En cuanto al registro contable de los intereses de mora, la regulación contable pública en concordancia con el principio de prudencia, establece que se registra como ingreso únicamente aquellos realizados en el periodo contable, el cual dependerá de las políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno que tiene la entidad de cara a la evaluación de los derechos ciertos de cobro, toda vez que se advierte que cuando la probabilidad es incierta, la norma en concordancia con el principio de prudencia, determina su registro como derechos contingentes en cuentas de Orden Deudoras, en la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de los mismos.

2. Con respecto a la provisión de la cartera, es preciso tener en cuenta que para el caso planteado, no procede su reconocimiento, por cuanto no se está frente a un derecho proveniente de una actividad asociada a la producción de bienes o a la prestación de servicios, sino que deviene de una decisión de la Alta Corte que lo impone sanciones a particulares en virtud de su proceder. Por lo tanto de conformidad con los procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, le compete al Ministerio de la Salud y Protección Social le compete documentar la autorización de depuración, atendiendo el marco normativo aplicable a las causales para depurar las cifras y datos contenidos en los estados contables, en concordancia con numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, afectando el patrimonio por ser una entidad de gobierno general, en la Subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, previo la disminución de las subcuentas de cuenta que registra el derecho, por los valores que deben ser retirados de los estados contables y revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.

CONCEPTO No. 20152000042111 DEL 28-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Ingresos - Venta de servicios

SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transacciones producidas en desarrollo de la prestación del servicio público de aseo, de conformidad con lo señalado en el Decreto distrital 564 de 2012, por medio del cual se adoptó el “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo” de Bogotá D.C.
----------------	--

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 10 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004806-2, en la que, ejerciendo el derecho de petición, solicita concepto frente a lo siguiente:

“De manera atenta solicito emitir concepto sobre el procedimiento a aplicar para el reconocimiento contable de los recursos originados en el Esquema de Aseo que actualmente funciona en Bogotá Distrito Capital, para lo cual consideramos precisar:

Mediante el Decreto 564 de 2012 el Distrito Capital adoptó el “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo”, que en su artículo 8°, determina: “Con el propósito de asegurar la continuidad del servicio de aseo, en los términos establecidos por la Ley, la prestación se podrá hacer a través de Empresas de Servicios Públicos pertenecientes al Distrito a través de convenios o contratos que celebre la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos – UAESP para el efecto.”

En cumplimiento de lo anterior, adicional a los contratos de operación con prestadores y operadores privados, la UAESP suscribió el Contrato Interadministrativo 017 de 2012 con la EAB–ESP cuyo objeto lo constituye “La gestión y operación del servicio público de aseo en el área de la ciudad de Bogotá D.C., en sus componentes de recolección, barrido, limpieza de vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, técnico, operativo, educativo y administrativo asociados”.

Así mismo, el Otro Si No. 02 del Contrato Interadministrativo mencionado modifica las obligaciones del contratista, en cuanto a la administración de los recursos del sistema, así:

5. Llevar a cabo la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá del esquema de servicio contratado, con sujeción a los términos y condiciones que se establecen en el reglamento comercial. Para estos efectos, EL CONTRATISTA debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende, entre otras actividades, el manejo del catastro de usuarios, la facturación del servicio, el manejo de cartera, el recaudo de los pagos, y la administración del recaudo y los demás

recursos del sistema a través de una cuenta bancaria de recaudo especial, o a través de un encargo fiduciario, los registros contratos del esquema financiero del servicio y de los subsidios y contribuciones directamente o a través del encargo fiduciario y la atención al usuario.

Ahora bien, en cumplimiento de la cláusula No. 5 del mismo Contrato Interadministrativo, mediante la Resolución 365 de 2013 de la UAESP se expidió y adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., el cual aplica a los contratos 257,260, 261 y 268 de 2012, y al contrato interadministrativo 017 de 2012.

Esta Resolución incorpora varios aspectos dentro de los cuales extractamos:

El numeral 2° menciona los principios para la prestación del servicio de aseo en Bogotá, D.C., dentro de los cuales se encuentra:

2.1. Autonomía

Prestadores: Son las empresas de servicios públicos domiciliarios debidamente autorizadas para prestar el servicio de aseo que han celebrado un contrato con la UAESP, y el contrato de servicios públicos con los suscriptores. En este caso corresponde a las empresas Ciudad Limpia S.A. ESP y Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá- ESP (EAAB).

Operadores: Son las empresas autorizadas para realizar las actividades operativas del servicio de aseo que han celebrado un Contrato con la UAESP o con la EAAB.

Los Operadores y/o Prestadores del servicio de aseo, gozarán de autonomía financiera, administrativa, operativa, técnica y comercial, para la ejecución del contrato suscrito, debiéndose mantener siempre bajo las condiciones que se fijan en este reglamento, en el contrato y en los documentos que hacen parte del mismo.

El numeral 3° establece las responsabilidades de la UAESP, los prestadores y los operadores en la ejecución de las actividades comerciales y financieras que se deben desarrollar en la prestación del servicio de aseo en el Distrito Capital.

De esta manera, el numeral 3.1. Indica las obligaciones generales de los prestadores y operadores del servicio público de aseo dentro de las cuales, con referencia al tema de consulta, citamos:

3.1.1. Facturación conjunta. *La EAAB facturará de forma conjunta el servicio de aseo con el servicio de acueducto y alcantarillado de Bogotá; de igual manera, la EAAB tiene la libertad de suscribir convenios de facturación de aseo con otras empresas de servicios públicos para facturar el servicio de aseo.*

La EAAB liquidará y facturará el monto a cobrar por el servicio ordinario de aseo y actividades complementarias, de acuerdo con las tarifas vigentes expedidas por la entidad tarifaria local, teniendo en cuenta la periodicidad de cobro, los datos básicos

de los usuarios, los descuentos, los servicios especiales, los montos adeudados de periodos anteriores y las financiaciones.

Así mismo imprimirá y distribuirá a los usuarios las facturas de cobro por la prestación del servicio de aseo, teniendo en cuenta lo dispuesto en el presente reglamento.

La EAAB, podrá establecer y acordar con los demás operadores y/o prestadores el valor de la facturación conjunta, siempre y cuando esté establecido en los contratos señalados en el numeral 1 de este Reglamento, de acuerdo con las actividades que cada uno realice en el proceso de la gestión comercial.

3.1.2. Facturación directa. Será responsabilidad de la EAAB, la liquidación, impresión, distribución y entrega de las facturas de los usuarios que no son objeto de la facturación conjunta. Los prestadores deben actualizar esta información comercial para poder desarrollar las actividades. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2. Describe las obligaciones que debe asumir la EAB-ESP, en virtud del convenio interadministrativo, dentro de las cuales se menciona:

b. Proveer un único sistema de información comercial (SIC) que comprenderá las licencias del software, hardware y demás aplicativos informáticos necesarios para manejar el sistema operativo, las bases de datos, los desarrollos y parametrizaciones que se requieren durante la ejecución contractual y demás funcionalidades necesarias para garantizar una adecuada gestión comercial y financiera. Al sistema accederán la UAESP, los operadores, prestadores, la interventoría o a quien la primera autorice (...)

o. Establecer la tarifa mensual del servicio en el área de prestación que le corresponde, en su condición de entidad tarifaria local, por ser prestador del servicio en el D.C. previa entrega de la información requerida por parte de los responsables de suministrarla.

La Gestión comercial, contemplada en el numeral 3.3. Comprende las actividades de atención al usuario, administración, actualización y mantenimiento de catastro de usuarios, medición y actualización de aforos, reporte de información al SUI, liquidación, facturación y administración de la cartera. (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la administración, actualización y mantenimiento del catastro de usuarios, el numeral 3.4 establece, entre otras responsabilidades:

a. Los operadores y prestadores deben ejecutar las acciones de administración, gestión y reporte oportuno a la base de datos de todos los usuarios y suscriptores del servicio público domiciliario de aseo, denominado catastro de usuarios y reportarlas al SIC, de acuerdo con la estructura que se disponga para tal efecto.

c. La EAAB es el responsable de incorporar nuevos usuarios y suscriptores, verificar cambios en la estratificación socioeconómica, teniendo en cuenta las disposiciones

emanadas de la Secretaría distrital de Planeación, de la Unidad Administrativa Especial de Catastro de la Secretaría Distrital de Hacienda y las instituciones competentes en materia de normalización y unificación de la nomenclatura de los predios, en términos del Código Homologado de Facturación –CHIP-.

Es obligación de los operadores, actualizar el catastro de usuarios por inexistencias de cuentas contrato para la facturación del servicio de acueducto y/o alcantarillado. En ese evento, se deberá utilizar la información y registro disponibles en otras entidades distritales, de ser necesario.

El numeral 3.5. Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo, determina que “Los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP. Así mismo, dispone que los ingresos de la EAAB corresponden exclusivamente a los montos pactados contractualmente por la operación en las zonas asignadas por la UAESP, así como las que se deriven de la realización de la gestión comercial en toda la ciudad”, esto es, la remuneración por la liquidación, facturación, administración del catastro de usuarios, la gestión de cartera y recaudo de otros operadores y/o prestadores.

En el desarrollo de este proceso la EAB-ESP, según el numeral 3.5.1., tiene dentro de sus obligaciones:

b. Liquidar la facturación para su zona de prestación de servicio e imprimir y distribuir la facturación para la totalidad del Distrito Capital del servicio público domiciliario de aseo (...), de acuerdo con la información cargada en el Sistema de Información Comercial, en las fechas establecidas en el calendario de facturación del servicio de acueducto y alcantarillado de Bogotá. Lo anterior sin perjuicio de que se realicen acuerdos entre los prestadores para que la EAAB asuma la liquidación de la facturación para todo el Distrito Capital.

m. Para que la EAAB pueda garantizar la facturación a los usuarios, los Operadores y Prestadores deberán reportar a dicha empresa, para lo cual la UAESP con la adopción de este Reglamento formaliza la autorización para ello, la información de novedades del Catastro de Usuarios en las condiciones establecidas en los Contratos y el presente Reglamento y de conformidad con las exigencias y parámetros que sean requeridos por la UAESP y la demás información que sea necesaria para esta actividad y que sea responsabilidad de los prestadores y operadores.

El numeral 3.5.2. Establece respecto al proceso de liquidación y facturación que la UAESP tiene dentro de sus responsabilidades, “ejercer el control y/o supervisión de la liquidación de las facturas y/o cuentas de cobro que deban ser entregadas a los usuarios, verificándose que estén acordes con las metodologías tarifarias y demás regulación vigente (...)”

El numeral 3.6. Gestión financiera determina las responsabilidades de la UAESP, los prestadores y los operadores en la gestión de recaudo, cartera y pagos del esquema de aseo, así:

En cuanto a las responsabilidades de la EAB-ESP correspondientes al recaudo, menciona entre otras, las siguientes:

3.6.1.1. La EAAB es responsable de adelantar todas las actividades necesarias para el recaudo de los pagos efectuados por los usuarios por los diferentes conceptos de la gestión comercial, financiera y operativa del servicio de aseo. Estas actividades serán ejecutadas a través de un encargo fiduciario que será contratado por la EAAB para la administración de los recursos y pagos autorizados por la UAESP.

La facturación a los usuarios, el recaudo, la orden de desembolsos y la cobranza de la cartera que se genere a partir del 18 de diciembre de 2012 por la prestación del servicio de aseo, estará a cargo de la EAAB; en consecuencia será esta Empresa, con previa autorización de la UAESP, la que ordenará al encargo fiduciario el pago de las facturas de cobro de los operadores por concepto de la remuneración pactada en los respectivos contratos de operación y los demás desembolsos a que haya lugar.

En relación con la gestión de cartera, el numeral 3.6.2. Indica que “Los Prestadores son los responsables de adelantar todas las acciones necesarias para administrar adecuadamente la cartera generada por la facturación del servicio de aseo, a partir del 18 de diciembre de 2012.”

Así mismo determina en el numeral I), entre otros aspectos, que los Prestadores deben:

a. Llevar en su respectivo Sistema de Información Comercial, el registro de la cartera del servicio de aseo clasificada por edades y tipos de facturación (Conjunta y directa). Este registro de cartera debe estar desagregado por conceptos, indicando claramente los costos adeudados y los intereses de mora liquidados.

b. Adelantar las acciones administrativas o jurídicas necesarias para la recuperación de la cartera generada a partir del 18 de diciembre de 2012. Lo anterior, sin perjuicio de las negociaciones que adelante la EAAB con los operadores privados para la ejecución de las acciones tendientes a la recuperación de esta cartera.

c. Los Prestadores deberán adelantar las acciones de verificación en campo necesarias para la depuración de cartera, que corresponda a cada una de las Zonas de operación. Para lo anterior, se deberá unificar criterios y políticas y establecer un instructivo de cartera que armonice los procedimientos que adelantan los Operadores y los Prestadores (...)

Respecto a la cartera generada con anterioridad al 18 de diciembre de 2012 es decir resultante de la liquidación del esquema anterior de aseo el cual funcionó con la figura de concesión, en su numeral III) establece:

a. Los concesionarios anteriores son los responsables de adelantar la gestión de recuperación de la cartera de sus zonas, ASE o APS, de sus respectivas concesiones.

Estas gestiones comprenden además de las financiaciones, acuerdos de pago, depuración de cartera, todas las acciones tendientes a lograr el pago por parte de los usuarios morosos, a través de procesos prejurídicos, jurídicos y todos aquellos procedimientos establecidos para tal fin en el manual de cartera, o el que haga sus veces.

b. La EAAB incluirá dentro de la facturación que genere en el presente esquema de aseo, la información de los saldos de la cartera reportada por los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL), a la terminación de la concesión; y aplicará los pagos, liquidará los intereses, y la inclusión de los esquemas de financiación que sean procedentes. Para tal fin, los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL) acordarán con la EAAB, el procedimiento, para el desarrollo de las labores. La EAAB, bajo la condición de demostrar mayores costos incurridos por la inclusión de los saldos de cartera reportados, negociará con los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL) el reconocimiento de los mayores costos.

c. De acuerdo con lo establecido en este reglamento, la entidad fiduciaria o quien haga sus veces contratada por la EAAB, es la responsable de recaudar en una cuenta independiente, los dineros recibidos por concepto de la recuperación de la cartera de las concesiones anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL), y hacer los giros correspondientes a los diferentes beneficiarios de acuerdo con la retribución establecida en cada uno de los contratos de las concesiones anteriores y que deberá ser autorizada por la UAESP. (...)

Con referencia a la Gestión de pagos, el numeral 3.6.3. Determina que “la EAAB, a través del encargo fiduciario o quien haga sus veces, es la responsable de todos los desembolsos por todo concepto, los cuales serán autorizados por la UAESP, previa presentación de las facturas con los soportes de ley y el informe de ejecución correspondiente al periodo de facturación.”

Sobre el tema, la EAB-ESP en las Notas a los Estados Financieros por los años terminados el 31 de diciembre de 2014 y 2013 respecto al Convenio Interadministrativo 017 de 2012, expresa:

Otro sí Convenio Interadministrativo No. 017 de 2012, Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos – UAESP. Por medio del cual se adiciona al objeto del convenio lo siguiente: “En el evento en que la UAESP decida contratar con personas diferentes a la EAB E.S.P., para realizar actividades relacionadas con el servicio público de aseo y sus actividades complementarias en la ciudad de Bogotá, se entenderá para todos los efectos legales y contractuales, que tales actividades se sustraen del objeto del convenio 017 de 2012, reduciendo así de manera proporcional el 100% de la cobertura asignada al contratista”.

El 18 de Diciembre de 2012, la Empresa inicia a través de su filial Aguas de Bogotá, las operaciones del servicio público de Aseo, con un porcentaje de operación del 18%, sobre el total de servicio prestado en la ciudad de Bogotá.

a. La UAESP se encargará de ordenar el pago de la remuneración pactada con el contratista. Por lo anterior, a partir del 30 de enero de 2013, la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá E.S.P., inicio el proceso de facturación y recaudo del servicio de aseo, con sujeción a las políticas y procedimientos establecidos en el Reglamento Técnico y Financiero mencionado en el punto anterior.

b. Aguas de Bogotá S.A. E.S.P., Convenio Interadministrativo No. 1-07-10200-08-09-2012.

Para dar cumplimiento al Convenio Interadministrativo No. 017 suscrito con la UAESP, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., suscribió un convenio interadministrativo con su compañía vinculada Aguas de Bogotá S.A. E.S.P., cuyo objeto es realizar las actividades operativas para la prestación del servicio de aseo y complementarias, en toda la ciudad de Bogotá D.C.

CONSULTA:

- *De acuerdo con las consideraciones expuestas, de manera atenta solicitamos su concepto sobre ¿Cuál es el reconocimiento contable que debe darse a los recursos inherentes al Esquema actual del servicio de aseo en el Distrito Capital? y ¿Cuál es la entidad o entidades responsables del registro de estos recursos?*
- *Con relación a la cartera resultante de la liquidación de los contratos de concesión del esquema anterior de aseo. ¿Ésta debe ser reconocida por alguna entidad del Distrito Capital, teniendo en cuenta que su gestión se encuentra bajo responsabilidad de cada uno de los prestadores que la originaron?*
- *Por último, teniendo en cuenta que la EAB-ESP factura el servicio de aseo, con independencia del operador que preste el servicio, a todas las entidades contables públicas con sede en Bogotá, lo cual genera que las entidades al recibir la facturación reconozcan la cuenta por pagar a la Empresa y ésta a su vez sólo reconoce el 18% del total del servicio que corresponde al área en la cual actúa como operador. Dadas las anteriores inquietudes, para efectos de operaciones recíprocas ¿A quién deben reportar como tercero las entidades que pagan el servicio de aseo en Bogotá?*

Para disponer de mayor información, la Contaduría General de la Nación, mediante comunicación externa radicada con el número 20152000026241, solicitó ampliación de los antecedentes de la consulta a la Dirección Distrital de Contabilidad DDC - Secretaría Distrital de Hacienda. También, mediante derecho de petición radicado con el número 20152300027011 de fecha 13 de julio de 2015, requirió a la UAESP y a la UAESP, para

que respondieran un cuestionario elaborado con el propósito de obtener mayor información para dar respuesta al requerimiento inicial presentado por la citada Dirección Distrital de Contabilidad DDC, entidades que emitieron las respuestas correspondientes a las que se hará referencia en las consideraciones señaladas a continuación.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 257 de 2006, "Por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones", en los Artículos 116 y 117, señala:

Artículo 116. Naturaleza, objeto y funciones básicas de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos. *La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, está organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden distrital del Sector Descentralizado por servicios, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita a la Secretaría Distrital del Hábitat.*

Tiene por objeto garantizar la prestación, coordinación, supervisión y control de los servicios de recolección, transporte, disposición final, reciclaje y aprovechamiento de residuos sólidos, la limpieza de vías y áreas públicas; los servicios funerarios en la infraestructura del Distrito y del servicio de alumbrado público.

(...)

Artículo 117. Patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos. *El patrimonio de la entidad estará constituido por los bienes que conforman el patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, y los que adquiera a cualquier título o le sean asignados, con posterioridad.*

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos tiene los siguientes recursos económicos:

11. *El aporte del Presupuesto Distrital necesario para el funcionamiento e inversión de la Entidad.*
12. *Las sumas, valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de servicios de cualquier naturaleza.*
13. *Los recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional o internacional.*

La Corte Constitucional, mediante el Auto No. 275 del 19 de diciembre de 2011, en el cual declaró el incumplimiento por parte de la UASP de las órdenes emitidas en la Sentencia T-724 de 2003 y de los criterios generales fijados en el Auto 268 de 2010, entre otros aspectos, dispuso lo siguiente:

“SÉPTIMO.- ORDENAR, a la Alcaldía Mayor de Bogotá a través de la UAESP o de la entidad que haga sus veces, que normalice en el menor tiempo posible la prestación del servicio público de aseo en sus componentes de recolección, transporte al sitio de disposición final, barrido, limpieza de vías, corte de césped y poda de árboles, a través del esquema que estime pertinente, atendiendo para el efecto las metas que sean fijadas por el Distrito para entrar a operar en el corto plazo en favor de la población de recicladores de la ciudad”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto distrital 564 de 2012, “Por medio del cual se adoptan disposiciones para asegurar la prestación del servicio público de aseo en el Distrito Capital en acatamiento de las órdenes impartidas por la Honorable Corte Constitucional en la Sentencia T-724 de 2003 y en los Autos números 268 de 2010, 275 de 2011 y 084 de 2012, en los Artículos 7º y 8º, señala:

ARTÍCULO 7º.- Continuidad en la prestación del servicio. *Para garantizar la continuidad en la prestación del servicio público domiciliario de aseo y sus actividades complementarias dentro del territorio del Distrito Capital, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos - UAESP, está autorizada para expedir los actos, celebrar los contratos y realizar las operaciones que se requieran, todo de conformidad con lo previsto en la Ley 142 de 1994.*

ARTÍCULO 8º.- Empresas de Servicios Públicos del Distrito Capital. *Con el propósito de asegurar la continuidad del servicio de aseo, en los términos establecidos por la Ley, la prestación se podrá hacer a través de Empresas de Servicios Públicos pertenecientes al Distrito a través de convenios o contratos que celebre la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos – UAESP para el efecto.*

La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB ESP, expedirá los actos, celebrará los contratos y realizará las operaciones que se requieran, todo de conformidad con lo previsto en la Ley 142 de 1994 y con estricta sujeción a las órdenes impartidas por la Honorable Corte Constitucional en la Sentencia T-724 de 2003 y en los Autos 275 de 2011, 268 de 2012 (SIC) y 084 de 2012. (Subrayado fuera de texto)

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP, mediante oficio radicado en la CGN con el No. 2015-550-004259-2, de fecha 18 de agosto de 2015, frente a cada una de los cuestionamientos planteados por este Despacho mediante derecho de petición, señaló lo siguiente:

“1. ¿Cuál es el procedimiento contable utilizado para el reconocimiento de los derechos e ingresos asociados a la prestación del servicio de aseo bajo el denominado “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo” adoptado mediante Decreto Distrital 564 de 2012?

Respuesta:

Teniendo en cuenta el Contrato Interadministrativo No. 017, suscrito entre la UAESP y

la EAB, es la EAB la empresa encargada de administrar los recursos provenientes del Esquema Transitorio de Aseo y por tal razón tiene la obligación de llevar el procedimiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos asociados a la prestación del servicio de aseo.

2. ¿Cuál es el ente jurídico que reconoce los derechos y los ingresos por la prestación del servicio de aseo bajo el esquema implementado actualmente en Bogotá D.C.?

Respuesta:

En relación a su pregunta, es necesario describir brevemente el esquema de funcionamiento del servicio de aseo en la actualidad y realizar algunas precisiones a la información presentada por la Contaduría General de Bogotá.

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos —UAEP- suscribió en total cinco contratos: dos (2) contratos para la prestación del servicio público domiciliario de aseo: i) Contrato Interadministrativo No. 017 de 2012 con la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá ESP —EAB- y, u) Contrato No. 257 de 2012 con Ciudad Limpia Bogotá SA ESP; y tres (3) contratos para la operación del servicio de aseo: i) Contrato No. 260 de 2012 con el Consorcio Aseo Capital, u) Contrato No. 261 de 2012 con Limpieza Metropolitana SA ESP — LIME SA ESP-, y iii) Contrato No. 268 de 2012 con Aseo Técnico de la Sabana SA ESP — ATESA-, este último terminó su ejecución en abril de 2013.

Cada uno de estos contratos cuenta con una forma de remuneración distinta: para las empresas privadas se trata de una suma fija mensual (en 2015 Aseo Capital recibe \$3.493.197.045, Lime y Ciudad Limpia perciben cada uno \$4.191.836.454), por su parte la EAB recibe como remuneración una suma variable que depende de las actividades que realice conforme lo pactado con la UAESP en la Cláusula Primera del Otrosí No. 5 suscrito el 30 de octubre de 2013¹².

12

Conforme al Otrosí No. 5, Cláusula Primera: "(...)

Las actividades del servicio público domiciliario de aseo serán remuneradas de la siguiente forma:

- . Barrido y Limpieza: El producto de los kilómetros de cuneta barridos en el área en que el CONTRATISTA presta este servicio por el Costo de Barrido y Limpieza (CBL)
- . Recolección y Transporte: El producto de las toneladas de residuos ordinarios recogidos en el área en que el CONTRATISTA presta este servicio por el Costo de Recolección y transporte (CRT).
- . Comercialización: El producto del número de unidades facturables a las que el CONTRATISTA presta este servicio por el Costo de Comercialización (CCS).

El servicio especial de poda de árboles prestado por el CONTRATISTA será remunerado mensualmente, conforme a los valores establecidos en el numeral 20 de la Cláusula 3.1. del Contrato interadministrativo 017 de 2012,) y el servicio de corle de césped por metro cuadrado, de acuerdo con la tarifa que fije la UAESP. Lo anterior, según las previsiones presupuestales que amparen la ordenación del gasto por parte de la UAESP

PARÁGRAFO 1. Los Costos de Recolección y Transporte (CRT), Barrido y Limpieza (CBL) y Comercialización (CCS), serán los adoptados por la Entidad Tarifaria Local, indexados para el mes de cobro de las actividades facturadas por EL CONTRATISTA, de acuerdo con las reglas de indexación definidas en la regulación vigente expedida por lo CRA. Así mismo, dichos costos serán ajustados teniendo en cuenta las modificaciones al marco tarifario que adopte la CRA.

PARÁGRAFO 2. La UAESP se obliga a realizar las apropiaciones y trámites presupuestales necesarios a fin de amparar las obligaciones desarrolladas por otros contratistas de la UAESP en la operación del servicio de aseo.

PARÁGRAFO 5. La remuneración de las actividades de recolección d escombros y realización de aforos, será lo acordada entre el CONTRATISTA y el usuario que solicite la prestación del servicio".

Es decir, que en el actual esquema de prestación de servicio la EAB juega dos roles: uno como prestador del servicio de aseo y otro como administrador del esquema.

Teniendo esta claridad, se señala que en el rol de administrador del esquema de la EAB, conforme a la Cláusula Segunda del Otrosí No. 4 al Contrato Interadministrativo No. 017 de 2012, que modificó los numerales 5070 del numeral 3.1. De la Cláusula Tercera, suscrita el 5 de junio de 2013, referida a obligaciones del contratista, le corresponde a la EAB:

“5. Llevar a cabo la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá del esquema del servicio con tratado, con sujeción a los términos y condiciones que se establecen en el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero. Para estos efectos, la CONTRATISTA debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende entre otras actividades, el manejo del catastro de usuarios, la atención al usuario, la facturación del servicio (incluida la liquidación), el manejo de cartera (desde la finalización de los contratos de concesión), el recaudo de los pagos, la administración del recaudo y los demás recursos del esquema, así como los registros contables del esquema financiero del servicio, subsidios y contribuciones a través de una cuenta Bancaria de Recaudo Especial, de manera transitoria, hasta tanto se establezca el encargo fiduciario que debe ser constituido a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes a la aprobación del Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero que trata la cláusula 2ª de este acuerdo. (...)

7. Realizar los ajustes que sean del caso a la actividad de gestión comercial y financiera para la administración de los recursos del esquema de prestación del servicio de aseo, a través de una cuenta Bancaria de Recaudo Especial, de manera transitoria, hasta tanto se establezca el encargo fiduciario que debe ser constituido a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes a la aprobación del Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero que trata la cláusula 1ª de este acuerdo.”

Así mismo, la Cláusula primera del Otrosí No. 6 del Contrato Interadministrativo No. 017 de 2012, modificó los numerales 5 y 7 del numeral 3.1 de la Cláusula Tercera, suscrito el 31 de diciembre de 2014, referida a obligaciones del contratista:

“5. Llevar a cabo la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá del esquema del servicio contratado, con sujeción a los términos y condiciones que se establecen en el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero. Para estos efectos, la CONTRATISTA debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende entre otras actividades, el manejo del catastro de usuarios: la atención al usuario, la facturación del servicio (incluida la liquidación), el manejo de cartera (desde la finalización de los contratos de concesión), el recaudo de los pagos, la administración del recaudo y los demás recursos del esquema, así como los registros contables del esquema

financiero del servicio, subsidios y contribuciones deberán ser administrados a través de cuentas de recaudo bancarias, cuentas que deben ser independientes, a la prestación de los servicios de Acueducto y Alcantarillado, hasta que se adjudique la licitación para el servicio de aseo, fecha en la cual terminará también el Contrato 017 de 2012.

(...)

7. Realizar los ajustes que sean del caso a la actividad de gestión comercial y financiera para la administración del esquema de prestación del servicio de aseo a través de cuentas de recaudo bancarias, cuentas que deben ser independientes, a la prestación de los servicios de Acueducto y Alcantarillado hasta que se adjudique la licitación para el servicio de aseo.

Es necesario mencionar que la EAB es la responsable de calcular y liquidar las tarifas del servicio de aseo como entidad tarifaria local en diecisiete (17) localidades del Distrito Capital y Ciudad Limpia SA ESP debe hacer lo mismo en las dos (2) localidades restantes.

De acuerdo a lo anterior, es obligación de la EAB administrar en su integridad los recursos provenientes del servicio de aseo para Bogotá D.C., a su vez en su rol de prestador percibe los ingresos correspondientes a las zonas donde presta directamente el servicio público, y los ingresos restantes son de cada operador y/o prestador privado, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.6.3. De la Resolución UAESP No. 365 de 2013.

“Los pagos relacionados con la prestación del servicio de aseo, distribuidos según sus correspondientes centros de costos, son los siguientes:

a. Operadores y Prestadores del Servicio de Aseo. *La retribución por el servicio prestado corresponde a la establecida en cada uno de los Contratos de operación suscritos entre la UAESP, la EAAB, Operadores y Prestadores.”*

Ahora bien es importante aclarar que no le corresponde a la UAESP el reconocimiento de los ingresos por la prestación del servicio público de aseo, teniendo en cuenta que esta Unidad no es prestadora del servicio público y dichos recursos no pueden entrar en su presupuesto, conforme el artículo 117, del Acuerdo Distrital 257 de 2006¹³.

3. ¿Cuál es el documento que soporta el registro contable mediante el cual se

¹³ *Artículo 117. Patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos. El patrimonio de la entidad estará constituido por los bienes que conforman el patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, y los que adquiera a cualquier título o le sean asignados, con posterioridad.*

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos tiene los siguientes recursos económicos:

- 1. El aporte del Presupuesto Distrital necesario para el funcionamiento e inversión de la Entidad.*
- 2. Las sumas, valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de servicios de cualquier naturaleza.*
- 3. Los recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional o internacional.*

reconocen los derechos e ingresos derivados de la prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C.? ¿Es la factura emitida por la EAB ESP a cada usuario del servicio de aseo? ¿Es la cuenta de cobro que cada empresa presenta a la EAB ESP?

Respuesta: Teniendo en cuenta el punto anterior, se observa que los derechos pendientes de cobro son del esquema general de aseo, de esta manera, tanto las empresas privadas como la EAB, reciben cada mes la remuneración pactada en los contratos, independiente de los derechos pendientes de cobro a los suscriptores del servicio de aseo que. No hayan cancelado sus obligaciones. Ahora bien, dentro de la contabilidad del esquema de aseo sí se deben reconocer los derechos pendientes de cobro a los suscriptores que no cancelan sus obligaciones y esta obligación se encuentra en cabeza del administrador de los recursos del esquema que en este caso es la EAB.

Los ingresos percibidos por los operadores corresponden a las cuentas de cobro según la remuneración pactada en cada uno de los contratos, como se indicó en la respuesta a la pregunta No. 2.

4. Al recibir el dinero producto del pago del servicio de aseo que factura la EAB ESP, ¿cuál es la entidad que registra el recaudo para efectos del control de la ejecución del presupuesto de ingresos, a que se refiere la Resolución Reglamentaria 001 de 2014, expedida por la Contraloría General de la República — CGR?

Respuesta: La entidad que registra el recaudo en el Esquema Transitorio de Aseo de Bogotá D.C. es la EAB”.

Por su parte, la Empresa de Agua, Alcantarillado y Aseo de Bogotá D.C. EAB ESP, mediante oficio radicado con el No. 13100-2014-301 de fecha 18 de septiembre de 2015, mediante el cual atendió el requerimiento de la CGN, señaló:

“Hemos recibido el oficio de la referencia, mediante el cual nos remiten las inquietudes de esa entidad en relación con el manejo contable del Esquema Transitorio del Servicio de Aseo, respecto del cual, nos permitimos realizar las siguientes aclaraciones, no sin antes referirnos a los antecedentes de dicho esquema y el rol que cumple la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá como una de las entidades intervinientes:

Conforme con lo establecido en el artículo 116 del Acuerdo 257 de 2006, por medio del cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos-UAESP-, tiene como objeto garantizar la prestación, coordinación, supervisión y control de los servicios de recolección, transporte, disposición final, reciclaje y aprovechamiento de residuos, la limpieza de vías y áreas públicas; los servicios funerarios de la infraestructura del Distrito y del servicio de alumbrado público”.

En el año 2012, el Alcalde Mayor de Bogotá expidió el Decreto 564 mediante el cual

adoptó disposiciones para asegurar la prestación del servicio público de aseo en el Distrito Capital, estableciendo en sus artículos 7 y 8 que la UAESP está autorizada para expedir los actos, celebrar los contratos y realizar las operaciones que se requieran, todo de conformidad con lo previsto en la Ley 142 de 1994, con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio público domiciliario de aseo y sus actividades complementarias dentro del territorio del Distrito Capital.

Dando cumplimiento al Decreto 564 de 2012, el día 11 de octubre de 2012, la UAESP celebró con la EAB-ESP, el convenio interadministrativo 017 de 2012, cuyo objeto es la gestión y operación del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá, en sus componentes de recolección, barrido, limpieza de vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, técnico, operativo, educativo y administrativo.

Con la suscripción del convenio interadministrativo 017 de 2012, la UAESP no delegó, cedió o trasladó a la EAB-ESP, por no ser viable legalmente, sus funciones de garantizar la prestación del servicio público domiciliario de aseo, ni de llevar la contabilidad de dicho servicio a la cual sigue obligada esa entidad, de conformidad con lo preceptuado en los artículos 1 y 5 de la Resolución 354 del 2007, mediante la cual se adoptó el régimen de contabilidad pública.

Lo anterior, en razón a que la EAB-ESP es un contratista de la UAESP en virtud del contrato interadministrativo 017 de 2012 y como tal no es la entidad pública encargada de garantizar la totalidad de la prestación del servicio de aseo, por lo que mal podría asumir en virtud de dicho contrato, la función legal prevista en el Acuerdo 257 de 2006 atribuida a la UAESP, ni llevar la contabilidad pública que implica el desarrollo de la misión legal de la UAESP en lo que al servicio público domiciliario de aseo se refiere.

Así las cosas, y en el marco de lo establecido en el contrato interadministrativo 017 de 2012, la EAB-ESP, tiene como obligación contractual la gestión y operación del servicio de aseo en los componentes de recolección, barrido, limpieza e vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, operativo, educativo y administrativo, en la zona de cobertura asignada por la UAESP.

Obsérvese que nuestra obligación contractual no contempla otras actividades propias de la prestación del servicio de aseo en el Distrito Capital, como lo son, las referentes a la disposición final, el aprovechamiento y determinación de la remuneración a la población recicladora la suscripción de contratos de interventoría y la operación del servicio que le fue entregada a las empresas LIME S.A. ESP, Consorcio Aseo Capital E.S.P. y Ciudad Limpia Bogotá, SA., ESP.

Como consecuencia de lo anterior, tampoco es posible que la EAB-ESP lleve la

contabilidad de un servicio que no maneja en su integridad, por tal razón, el Reglamento adoptado por la UAESP mediante Resolución 365 de 2013, en su numeral 3.6.1.1, estableció una serie de obligaciones para la EAB en lo que respecta a la gestión financiera y de recaudo, las cuales, como resulta apenas obvio, no comportan para esta Empresa la obligación de llevar la contabilidad pública del servicio de aseo y por ende la presentación de estados financieros de dicho servicio. Dentro de estas obligaciones se encuentran las siguientes:

1. Valor de los recaudos que incluya el número de suscriptores y usuarios del servicio ordinario de aseo por facturación conjunta y directa: discriminado por tipo de productor, conceptos, zona de prestación del servicio y localidad (detallado y consolidado).
2. Valor de los recaudos que incluya el número de suscriptores y usuarios facturados, discriminado por tipo de productor y conceptos (detallado y consolidado).
3. Informe de conciliación de recaudos.
4. Informe de conciliación de cuentas recaudadoras.

Del mismo modo, el numeral 5 del numeral 3.1 de la cláusula tercera del contrato interadministrativo 017 de 2012, modificado por el otrosí 6 del 30 de diciembre de 2014, no estableció para la EAB-ESP la obligación de llevar la contabilidad del servicio público domiciliario de aseo, ni de consolidar ni presentar los estados financieros, sino de efectuar algunos registros contables resultantes de las operaciones realizadas en desarrollo del contrato interadministrativo 017 de 2012.

Cabe aclarar, que los ingresos que se reciben como producto del recaudo, no son manejados a través de un encargo fiduciario. En ese sentido, el numeral 5 del numeral 3.1 de la cláusula tercera del contrato interadministrativo 017 de 2012, fue modificado por el otrosí 6 en los siguientes términos:

5. “Llevar a cabo la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá del esquema del servicio contratado, con sujeción a los términos y condiciones que se establecen en el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero. Para estos efectos, la CONTRATISTA debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende, entre otras actividades, el manejo del catastro de usuarios, fa atención al usuario, la facturación del servicio (incluida la liquidación), el manejo de cartera (desde la finalización de los contratos de concesión), el recaudo de los pagos, la administración del recaudo y los demás recursos del esquema, así como los registros contables del esquema financiero del servicio, subsidios y contribuciones deberán ser administradas a través de cuentas de recaudo bancarias, cuentas que deben ser independientes a la prestación de los servicios de Acueducto y Alcantarillado, hasta que se adjudique la licitación para el servicio de aseo, fecha en la cual terminará también el Contrato 017 de 2012 (...)

7. Realizar los ajustes que sean del caso a la actividad de gestión comercial y financiera, para la administración de los recursos del esquema de prestación del servicio de aseo, a través de cuentas de recaudo bah carias, cuentas que deben ser independientes a la prestación de los servicios de Acueducto y Alcantarillado, hasta que se adjudique la licitación para el servicio de aseo”.

En cumplimiento del contrato y del Reglamento, la EAB-ESP ha remitido oportuna y periódicamente la información contable, de gestión y administración de recaudo a la UAESP, para que ésta como garante de la prestación integral del servicio de aseo, lleve la contabilidad pública y presente a los organismos a que haya lugar, los estados financieros de cada año fiscal.

De otra parte, resulta pertinente señalar que la Contraloría de Bogotá, D.C., en su Informe de Auditoría, modalidad de desempeño, sobre la evaluación del programa Basura Cero y Esquema Transitorio de Aseo de Bogotá., D.C., para el período 2013-2014, emitido en mayo de 2015 observo, entre otros hallazgos, el siguiente:

“3.6.1 Hallazgo Administrativo al no presentar estados financieros del Esquema Transitorio de Aseo en Bogotá D.C.

De acuerdo con el numeral 3.5 de la Resolución No 365 de 2q13, “Reglamento Técnico y Operativo, comercial y financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá” se expresa que ...) “Los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarios son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP”, por tratarse de recursos públicos se requiere que sean registrados contablemente, aspecto que no observó el equipo auditor para las vigencias 2013 y 2014, por lo tanto al no obrar registros de la gestión aseo que permitan reflejar razonablemente el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera económica del Esquema, como herramienta que permita atender los propósitos de control, análisis a la gestión y resultados.

Hecho que no se ajusta a la Resolución 200513000033635 Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Superintendencia de Servicios Públicos, y la Resolución 354 de 2007 Plan General de Contabilidad Pública, así como los artículos 34 obligación de preparar y difundir Estados Financieros, 37 Estados Financieros Certificados, 41 Publicidad y 42 Ausencia de Estados Financieros de acuerdo la (SIC) ley 222 de 1995.

Por la función que está desempeñando la UAESP, dadas las obligaciones de control y al abrogarse ser la propietaria de los recursos, su consecuencia lógica es responder financieramente por los recursos, ajustándose a la normatividad vigente establecida en el Plan General de Contabilidad Pública y a lo dispuesto por la Ley 142 de 1994.”
(1) ¹⁴ (Subrayado fuera de texto)

¹⁴ (1) Contraloría de Bogotá, D.C., Dirección de Servicios Públicos, Informe de Auditoría bajo la modalidad de desempeño sobre la Evaluación del Programa Basura Cero y Esquema Transitorio de Aseo de Bogotá., D.C., mayo de 2015. pág. 57.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, procedemos a dar respuesta a los interrogantes planteados en su comunicación en los siguientes términos:

1 ¿Cuál es el procedimiento contable utilizado para el reconocimiento de los derechos e ingresos asociados a la prestación del servicio de aseo bajo el denominado “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo” adoptado mediante Decreto distrital 564 de 2012?

La EAB-ESP realiza la operación y gestión de actividades asociadas a la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias, en ejecución de un contrato interadministrativo que ha celebrado con la UAESP, y no porque tenga directamente posición propia con cada uno de los usuarios; razón por la cual, quien remunera a la Empresa no son los usuarios, sino la UAESP quien es su contratante. En este sentido, lo que ingresa a la EAB-ESP por concepto de prestación del servicio de aseo, es la contraprestación que recibe esta Empresa por la ejecución del contrato interadministrativo 017 de 2012, toda vez que la misma sí constituye un ingreso de la EAB-ESP, que como tal se registra en la contabilidad y en los estados financieros de esta Empresa.

El recaudo que realiza la EAB-ESP, correspondiente a la facturación del servicio a los usuarios, lo hace con fundamento en el numeral 5 de la cláusula quinta del contrato interadministrativo 012 de 2015. Conforme con lo anterior, es claro que la UAESP es la responsable de garantizar la prestación del servicio de aseo, luego el recaudo que se realiza la EAB-ESP, es a favor de un tercero, no siendo los ingresos recaudados por este servicio de propiedad de esta Empresa.

La Resolución 365 de 2013, por medio de la cual la UESP expidió y adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., el cual aplica a los contratos 257,260, 261 y 268 de 2012, y al contrato interadministrativo 017 de 2012, en el numeral 3, apartado 3.5, se define de manera taxativa a la entidad propietaria de los ingresos derivados de la prestación del servicio de aseo en la ciudad, al señalar lo siguiente:

“3.5. Proceso de Liquidación y Facturación del Servicio de Aseo

Los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP.

Los ingresos provenientes de servicios especiales como recolección de escombros superiores a 1 m³, atención de eventos especiales y los demás establecidos en la normatividad vigente corresponden en el 100% al Prestador u Operador de la zona en la que se presté el servicio.

Los ingresos de la EAAB corresponden exclusivamente a los montos pactados

contractualmente por la operación en la zonas asignadas por la UAESP; así como los que se deriven por la realización de la gestión comercial en toda la ciudad, entendiéndose así que, de llegarse a una negociación, la empresa Ciudad Limpia SA ESPI o cualquier otro operador y prestador diferentes de LIME o ASEO CAPITAL debe remunerar a quien realice la actividad, por los componentes de liquidación, facturación, administración del catastro de usuarios, gestión de cartera y recaudo, pertenecientes a la gestión comercial del servicio de aseo, de acuerdo con las actividades que cada uno realice en el proceso de la gestión comercial”.

CONCLUSIONES

Del análisis del contexto señalado en los antecedentes y consideraciones, entre otros aspectos, se deduce lo siguiente:

- Que en el sistema de contabilidad pública de Bogotá D.C. no se están reconociendo los derechos e ingresos producto de la prestación del servicio de aseo.
- Que de conformidad con lo determinado por la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP en el numeral 3.5 de la Resolución 365 de 2013, por medio de la cual la UESP expidió y adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C, los ingresos generados por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP.
- Que de conformidad con lo dispuesto por la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP en el inciso tercero del numeral 3.5 de la Resolución 365 de 2013 antes citada, los ingresos de la EAAB corresponden exclusivamente a los montos pactados contractualmente por la operación en la zonas asignadas por la UAESP; así como los que se deriven por la realización de la gestión comercial en toda la ciudad.
- Que la EAB ESP, en el marco de la relación contractual acordado con la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP mediante el Contrato Interadministrativo 017 de 2012, adelanta su actividad en calidad de entidad contratada por esa Unidad.
- Que independientemente que en el numeral 3.6.2. de la Resolución 365 de 2013, expedida por la UESP, con la cual se adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., se indique que *“Los Prestadores son los responsables de adelantar todas las acciones necesarias para administrar adecuadamente la cartera generada por la facturación del servicio de aseo, a partir del 18 de diciembre de 2012”*, no existe relación contractual evidente entre el suscriptor del servicio y las entidades prestadoras del mismo, y ésta tampoco se aclara en las normas, reglamentos y/o contratos adoptados para la implementación del nuevo esquema de aseo.

- Que la UAESP, como entidad responsable de garantizar la prestación del servicio de aseo en la ciudad, contrató a diferentes prestadores y operadores del servicio público de aseo; por tanto, la relación contractual de tales prestadores y operadores es con esa Unidad.
- Que, de conformidad con lo anterior, la EAB ESP no tiene relación directa con los suscriptores del servicio domiciliario de aseo.
- Que la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP es la entidad que controla y decide de forma autónoma sobre la utilización de los dineros recaudados por la EAB ESP.
- Que la citada Unidad Administrativa, de conformidad con lo señalado en el Artículo 117, literal b) del Acuerdo distrital 257 de 2006, puede percibir ingresos por de servicios de cualquier naturaleza.
- Que existen diferencias conceptuales sustantivas entre la UAESP y la EAB ESP, lo cual se observa al analizar las posiciones jurídicas planteadas en la respuesta entregada por la UAESP mediante comunicación radicada con el No. 2015-550-004269-2 de agosto 28 de 2015 y por la EAB ESP en el oficio radicado con el No. 2015-550-004582-2 del 21 de septiembre de 2015

Así las cosas, el procedimiento contable que deben implementar las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP para el registro de las operaciones que surgen de la prestación del servicio público de aseo bajo el esquema transitorio vigente adoptado por el Distrito Capital mediante Decreto 564 de 2012; reglamentado mediante Resolución 365 de 2013 y, el Contrato Interadministrativo 017 de 2012, suscrito entre la EAB ESP y la UAESP, será el que se indica a continuación:

- Con la facturación presentada por la EAB ESP, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP, como entidad responsable de garantizar la prestación del servicio de aseo en la ciudad, reconocerá los derechos e ingresos correspondientes por la prestación del servicio mediante un débito en la Subcuenta 140808 Servicio de Aseo de la Cuenta 1470 SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la Subcuenta 432307 Recolección domiciliaria de la Cuenta 4323 Servicio de Aseo. Esta Unidad deberá mantener el control detallado sobre los valores pendientes de recaudo y, cuando ello sea pertinente, reconocerá el deterioro de la cartera. También será la entidad encargada de reportar las operaciones recíprocas cuando se trate de la prestación del servicio de aseo a entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP.
- Cuando suceda el recaudo respectivo, la EAB ESP debitará la subcuenta respectiva de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la cuenta que corresponda según la naturaleza del activo recibido y un crédito en la Subcuenta 290513 Venta del servicio de Aseo de la Cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP, con base en

la información reportada por la EAB ESP y en atención a que los dineros quedan a su disposición, reconocerá tal evento mediante un débito en la Subcuenta 147065 Derechos cobrados por terceros de la Cuenta 1470 OTROS DEUDORES y un crédito en la Subcuenta 140808 Servicio de Aseo de la Cuenta 1470 SERVICIOS PÚBLICOS.

- Con base en las cuentas de cobro presentadas a la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP por parte de los diferentes prestadores u operadores del servicio de aseo, esta Unidad reconocerá los costos y las obligaciones asumidas mediante un débito en la Subcuenta 750402 Generales de la Cuenta 7504 ASEO y un crédito en la Subcuenta 249011 Esquemas de aseo de la Cuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR.
- Cuando la EAB ESP realice el pago a favor de los operadores y prestadores del servicio de aseo en atención a lo ordenado por la UAESP, esta empresa debitará la Subcuenta 290513 Venta del servicio de Aseo de la Cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que respectiva de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la cuenta que corresponda a la naturaleza del activo utilizado. Del otro lado, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP reconocerá ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 249011 Esquemas de aseo de la Cuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la Subcuenta 147065 Derechos cobrados por terceros de la Cuenta 1470 OTROS DEUDORES.
- En todos los casos, deberán efectuarse los registros de los descuentos y retenciones que se deriven de las respectivas transacciones, para lo cual deberán adoptarse los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a las obligaciones que corresponda a cada ente.

Por último, teniendo en cuenta que en el numeral 3.6.2, punto iii) de la Resolución 365 de 2013, expedida por la UESP, mediante la cual se adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., se señala que los concesionarios anteriores son los responsables de adelantar la gestión de recuperación de la cartera de sus zonas, ASE o APS, corresponde a la entidad titular de estos recursos, efectuar el respectivo reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20152000042211 DEL 29-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Inventarios Otros Activos

SUBTEMA	Registro contable por la adquisición de un predio Reconocimiento de gastos e ingresos que efectúa el patrimonio autónomo
----------------	---

Doctora
DORIS NANCY ALVIS PALMA
Directora Administrativa
Metrovivienda
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500044502, en la cual formula la siguiente consulta:

“Con el propósito de unificar criterios en la aplicación de las disposiciones en materia contable relacionadas con el registro contable la Empresa, cordialmente se eleva consulta ante ese organismo, frente a dos hallazgos administrativos encontrados durante la Auditoría Regular de 2014 de la Contraloría Distrital de Bogotá:

2.2.3.1.10. Hallazgo administrativo por la ausencia de registro contable de causación de la adquisición del predio CRISTMANT INVESMENT CORPORATION, adquirido con Escritura Pública No. 7428 del 24 de diciembre de 2014.

Una vez solicitada la información a la Administración sobre el registro contable del predio CRISTMANT INVESTIMENT CORPORATION adquirido mediante escritura pública No. 7428 del 24 de diciembre de 2014 por valor de \$5.165.766.000, se evidenció que se encuentra registrado a diciembre 31 de 2014 en la cuenta 1420120104-Avances y Anticipos Entregados en Enajenación Voluntaria —Fiducias el valor de \$1.000.000.000, sin embargo, en la vigencia 2014 no fue registrada la causación a la cuenta de Inventarios el valor de esta adquisición por la suma de \$5.164.766.000 presentando una subestimación por este valor en los Activos de la Entidad y según lo manifestado en el oficio de respuesta de Metrovivienda con radicado No. 20151100010351 del 27-03-2015 los registros contables se efectuaran en la vigencia 2015.

Por lo anterior, se observa que la Entidad no tuvo en cuenta que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período incumpliendo lo establecido en el numeral 117, artículo 8 del TÍTULO II -Principios de Contabilidad Pública - Devengo o Causación del Régimen de

Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007, además contraviene lo contemplado en los ítems 9 y 10 del numeral 2.2., relacionado con las situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable y el numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, de la Contaduría General de la Nación.

La falta de controles por parte de la Administración para que los registros sean oportunos y dentro de la vigencia correspondiente conlleva a que la información reportada en los estados contables no sea razonable”.

Seguidamente la consultante señala la respuesta que Metrovivienda le dio a la Contraloría sobre esta observación, así:

“De acuerdo con la posible observación administrativa por la ausencia de registro contable de causación de la adquisición del predio CRISTMANT INVESTIMENT CORPORATION adquirido con escritura pública No.7428 del 24 de diciembre de 2014, la empresa se permite precisar lo siguiente:

En primera instancia la Dirección Jurídica de la empresa solicitó mediante memorando 18403 del 22 de diciembre de 2014, realizar un primer desembolso de la compraventa del predio denominado CHRISMAT INVESTIMENT CORPORATION, de conformidad con lo estipulado en la promesa de compraventa suscrita el día 15 de diciembre de 2014, por valor de \$1.000.000.000; así mismo, anexó el CDP No. 20141 2-562 y el CRP 20141 2-562.

Con base en lo anterior, Metrovivienda registró contablemente este valor como un ANTICIPO al valor total de la PROMESA DE COMPRAVENTA, en la cuenta 1420 — Avances y Anticipos Entregados, subcuenta 142012-Anticipo Adquisición de Bienes y Servicios, subcuenta detalle 1420120104-Enajenación Voluntaria Fiducias con su correspondiente contrapartida 1110 -Depósitos en Instituciones Financieras, de acuerdo con la dinámica contable del Plan General de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación.

Luego, se realizó el Giro Tesoral, mediante la Orden de Pago No. 2020 del 23 de diciembre de 2014, por valor de \$1.000.000.000.

Este registro se llevó a cabo de acuerdo al tratamiento especial para la compra o venta de bienes inmuebles contenido en el Concepto No. 15308 del Plan General de Contabilidad Pública (sic) de la Contaduría General de la Nación, el cual establece que, hasta tanto no se cuente con el respectivo Registro de Instrumentos Públicos, no se puede contar con la Titularidad del bien; momento en el cual se reconocen contablemente los registros en la cuenta de INVENTARIOS.

Así las cosas, mientras no se tenga dicho registro todos los desembolsos que se realicen con cargo a esta compraventa se consideran como un ANTICIPO. Por todo lo anterior, se

informa que esta compraventa se formalizó en la vigencia 2015, fecha en la que se contaba con el respectivo registro de Instrumentos Públicos.

Es decir, que la empresa informa que en ningún momento los Activos se encuentran subestimados como se afirma en el informe preliminar de la Auditoría Regular de la vigencia 2014; ya que, el registro contable se realizó de acuerdo con el Concepto No. 15308 y la dinámica contable del Plan General de Cuentas de la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, la empresa en ningún momento está incumpliendo lo establecido en el numeral 117, artículo 8 del TÍTULO II -Principios de Contabilidad Pública - Devengo o Causación del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007, ni contraviniendo lo contemplado en las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación en cuanto a los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, relacionados con las cuentas del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, en razón a que, antes de efectuar los cierres contables se tienen en cuenta entre otros, el análisis de la información contable frente a los documentos soportes, las verificaciones de la información interna y externa y por último, se hacen los respectivos ajustes en la contabilidad; con el fin de emitir una información confiable, razonable y oportuna para la toma de decisiones en la Empresa.

Por lo anterior, se solicita eliminar el posible hallazgo administrativo, dado que, la empresa está registrando la información contable de la compraventa de los bienes inmuebles de acuerdo a las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación.”

Teniendo en cuenta los anteriores antecedentes, cordialmente se solicita un concepto por parte de la Contaduría General de la Nación en donde se informe si realmente Metrovivienda realizó los registros contables de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública y al Concepto No. 15308 de la Contaduría General de la Nación o de lo contrario, ¿cuál sería el registro contable a aplicar?

2.2.3.1.14. Hallazgo administrativo por el registro inadecuado de gastos e ingresos como utilidades y pérdidas correspondientes a la información de la Fiduciaria de Occidente.

Con base en este hallazgo, la Empresa solicita concepto ante la Contaduría General de la Nación con el fin de determinar si el registro contable se encuentra acorde a la normatividad contable. A continuación se presenta la respuesta que la Empresa entregó en su momento a la Contraloría Distrital de Bogotá:

De acuerdo con la posible observación administrativa con presunta incidencia Disciplinaria, por el registro inadecuado de gastos e ingresos como utilidades y pérdidas

correspondientes a la información de la Fiduciaria de Occidente, la empresa se permite precisar lo siguiente:

Es importante mencionar que Metrovivienda, realiza los siguientes registros contables en las cuentas de los Derechos Fiduciarios, aumentando o disminuyendo el Derecho Fiduciario, de acuerdo con las Certificaciones y los Estados Financieros reportados por la Fiduciaria de Occidente, por los siguientes conceptos:

Aumenta:

- Los aportes en dinero que transfiere la empresa al Patrimonio Autónomo Ciudadela Campo Verde, estos aportes tienen afectación Presupuestal, Contable y Tesoral, por ende afectan los Estados Financieros de la empresa.
- Los aportes en bienes inmuebles (terrenos), los cuales pueden ser transferidos al Patrimonio Autónomo Ciudadela Campo Verde, mediante acto administrativo (Resolución, Escritura, etc).

De igual forma estos aportes tienen afectación Presupuestal, Contable y Tesoral, por ende afectan los Estados Financieros de la empresa.

- Por las utilidades derivadas de la administración de los recursos líquidos en inversiones (carteras colectivas) que maneja la fiduciaria, los cuales se reflejan en las certificaciones mensuales de los Derechos Fiduciarios, teniendo en cuenta el porcentaje de participación de la empresa Metrovivienda en la Fiducia. Así mismo afecta los Estados Financieros de la Empresa

Por último por la liquidación del Patrimonio Autónomo, dependiendo del resultado final del mismo.

Disminuye:

- Venta de los bienes inmuebles (terrenos), mediante escritura pública, afectando los Estados Financieros de la Empresa.
- Por la Restitución de Aportes a los Fideicomitentes
- Por las pérdidas operacionales derivadas de la administración de los recursos líquidos en inversiones (carteras colectivas) que maneja la fiduciaria, los cuales se reflejan en las certificaciones mensuales de los Derechos Fiduciarios, teniendo en cuenta el porcentaje de participación de la empresa Metrovivienda en la Fiducia. Así mismo afecta los Estados Financieros de la Empresa y,

- Por último por la liquidación del Patrimonio Autónomo, dependiendo del resultado final del mismo.

Ahora bien, en la pág. 65 del informe de la Contraloría dice que:

“Verificados los comprobantes de contabilización se evidenció lo siguiente: La cuenta 48057202 — Otros Ingresos — Financieros — Utilidad en Derechos en Fideicomiso se encuentra sobre-estimada en cuantía de \$260.404.823 situación irregular; toda vez que éstos registros corresponden a “Aportes en dinero” al Patrimonio y no a Ingresos.

Con base en lo anterior, se informa que una vez revisadas las cifras por Metrovivienda, planteadas por ustedes en el cuadro No. 38, no corresponden a lo registrado en la contabilidad de la Entidad. A continuación se presentan las cifras reportadas en nuestros estados contables:

(..)”

Seguidamente muestra varios cuadros indicando los comprobantes de contabilidad, el valor y el detalle de cada registro, con base en las certificaciones emitidas por la Fiduciaria.

“Por lo anterior, se solicita eliminar el posible hallazgo con presunta incidencia Disciplinaria, dado que, la empresa está registrando la información contable de los Derechos Fiduciarios de acuerdo a lo certificado por la Fiduciaria de Occidente y a las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación.

Teniendo en cuenta la respuesta que Metrovivienda entregó en su oportunidad a la Contraloría Distrital de Bogotá, se solicita concepto por parte de la Contaduría General de la Nación si Metrovivienda realizó los registros contables adecuados en cuanto a Ingresos y Gastos por Utilidades y/o Pérdidas en Derechos Fiduciarios o de lo contrario, ¿cuáles serían los registros contables a aplicar?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, en el orden en que fueron planteados los temas:

CONSIDERACIONES

1) Hallazgo administrativo por la ausencia de registro contable de causación de la adquisición del predio CRISTMANT INVESTMENT CORPORATION, adquirido con Escritura Pública No. 7428 del 24 de diciembre de 2014.

El artículo 669 del Código Civil define lo siguiente: “El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 745 del mismo código señala: “Para que valga la tradición se requiere un título traslativo de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc. (...)”.

Por su parte, el artículo 765 establece lo siguiente: “El justo título es constitutivo o traslativo de dominio. Son constitutivos de dominio la ocupación, la accesión y la prescripción”. (Subrayado fuera de texto).

Son traslativos de dominio los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos. Pertenecen a esta clase las sentencias de adjudicación en juicios divisorios y los actos legales de partición. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 756 indica: “Se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. De la misma manera se efectuará la tradición de los derechos de usufructo o de uso, constituidos en bienes raíces, y de los de habitación o hipoteca”. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva contable pública, de conformidad con el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, el proceso contable está delimitado por las normas técnicas de contabilidad pública de las cuales las relativas a los Inventarios, señalan: “158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510 - MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

La dinámica, indica que: “SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. (...)

Así mismo es de señalar lo definido en la descripción y dinámica de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública: *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)*

2) Hallazgo administrativo por el registro inadecuado de gastos e ingresos como utilidades y pérdidas correspondientes a la información de la Fiduciaria de Occidente.

Relacionado con los Patrimonios Autónomos, en el Título II, Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, Capítulo XIX, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, en numerales 12,13 y 15, se establece:

“12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.

En ese sentido, el procedimiento contable considera la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes.

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil- Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en

derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, los bienes o recursos transferidos se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTIA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.”

CONCLUSIONES

Respecto del primer hallazgo de la Contraloría por la ausencia de registro contable de causación de la adquisición de un predio, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la condición de propiedad de los bienes inmuebles se establece a partir la inscripción en la Oficina de Instrumentos Públicos. En consecuencia una vez se obtenga respectivo certificado que acredita la titularidad del bien, se reconocerá el bien en la contabilidad, debitando la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-Mercancías en existencia, por el valor de la adquisición. La Contrapartida corresponde a un crédito en la subcuenta 142012-Anticipo Adquisición de Bienes y Servicios, de la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados, por el valor del anticipo constituido y la diferencia en la subcuenta 240101-Adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales.

Con relación al hallazgo No. 2 sobre el reconocimiento de gastos e ingresos que efectúa el patrimonio autónomo, se concluye que para efectos del reconocimiento del contrato de fiducia mercantil, debe atenderse el objeto del acuerdo contractual, los derechos y obligaciones de las partes intervinientes, y la esencia o realidad económica de los hechos, operaciones o transacciones que se generan.

En consecuencia, el procedimiento contable que la entidad debió aplicar es el siguiente:

14. Constitución del Patrimonio Autónomo

Con el giro de los recursos a la fiduciaria registrará un débito a la subcuenta 192603 Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

1. Reconocimiento contable de los desembolsos que efectúa el patrimonio autónomo.

El reconocimiento y control de los desembolsos que efectúa el patrimonio es una operación propia de la fiduciaria en desarrollo del objeto del contrato, quien controlará las respectivas legalizaciones e informará a la Metrovivienda sobre las ejecuciones definitivas.

Por tanto, con base en la información suministrada por la fiduciaria, Metrovivienda, incorporará en su contabilidad todos los importes ejecutados en cumplimiento del objeto del contrato, según corresponda a un costo, gasto o un activo, mediante un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS, 7-COSTOS, ó 1-ACTIVOS, con crédito a la subcuenta 192603- Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

• Actualización de los Derechos en fideicomiso.

Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, Metrovivienda debe actualizar el valor de los derechos fiduciarios después de reconocer los importes ejecutados. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, si los hubiere, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, si los hubiere, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO.

El tratamiento contable de la comisión de la sociedad fiduciaria, depende de si esta asumida directamente por la entidad contable pública o por el patrimonio autónomo. En el primer caso, el registro contable corresponde al reconocimiento de un gasto mediante un débito en la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso, de la cuenta 5802-COMISIONES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 242551-Comisiones, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y una vez se realice el pago se debita la subcuenta 242551-Comisiones, de la cuenta 2425-ACREEDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el segundo caso, es decir si la comisión es asumida por el patrimonio autónomo, el valor de la comisión queda reconocido cuando se actualicen los derechos en fideicomiso con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.

De acuerdo con lo expuesto, Metrovivienda debe verificar si ha aplicado el procedimiento contable anteriormente señalado y de ser necesario efectuar los correctivos a que haya lugar y sustentar ante el organismo de control los aspectos que considere pertinentes, pues no es competencia de la Contaduría hacer verificaciones para establecer si los registros contables efectuados por las entidades son correctos, por cuanto son actividades que debe adelantar la misma entidad en aplicación de sus procesos de autocontrol, y adicionalmente de competencia de las instancias de control interno y externo.

CONCEPTO No. 20152000042771 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Inviabilidad de crear subcuenta para deudas de difícil recaudo por cuotas partes pensionales

Doctora
MARÍA LUZ DARY SEPÚLVEDA ACEVEDO
Jefe de Contabilidad
Universidad Tecnológica de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004831-2 en la cual manifiesta:

“Solicito la creación de código (Sic) contable en la cuenta 1475 deudas de difícil recaudo para el rubro Deudas de difícil recaudo por cuotas partes pensionales.

En Junio de este mismo año envíe (Sic) consulta acerca de como (Sic) registrar las revistas(Sic) y los libros de biblioteca y otros, a lo cual se me dio respuesta en la comunicación 20152000026341 pero Control interno me exige copia de la comunicación enviada y no tuve la precaución de dejar constancia”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“Normas técnicas relativas a los activos

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”

CONCLUSIONES

Con base en la norma técnica de deudores contenida en el párrafo 156 del Régimen de contabilidad Pública, y dado que la cartera por cuotas partes pensionales no proviene de bienes y servicios individualizables, no es viable la creación de una subcuenta para deudas de difícil recaudo por cuotas partes pensionales, en este caso por tratarse de una entidad del gobierno general, cuando el derecho se extinga se debe afectar directamente el patrimonio

De otra parte me permito anexar el concepto solicitado. 20152000026341 del 16 de junio, de 2015, mediante el cual se le resolvió su consulta sobre el registro de revistas, libros de biblioteca y otros.

CONCEPTO No. 20152000043221 DEL 11-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del impuesto al consumo de cigarrillo, licores, vinos y cervezas nacionales

Doctora
 AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO
 Directora de Contabilidad
 Dirección de Contabilidad General
 Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004511-2 en la cual manifiesta:

Teniendo en cuenta que el Departamento de Risaralda aplica la norma (...)

Por lo anterior y para dar cumplimiento a lo antes descrito, se hace claridad que el Departamento de Risaralda está afectando la causación contable con la información suministrada por la Dirección de Fiscalización de las Tornaquías Legalizadas, no con la declaración presentada por los contribuyentes.

(...)

De la misma manera existe un pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado Referencia: 520012331000 2003 01727 01 (16198) para dirimir un caso con relación a la causación del impuesto y el cual explicó:

El criterio actual de la Sala, expuesto en la sentencia del 9 de diciembre de 2009, exp. 16527, es que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional se causa instantáneamente en el momento en que el productor entrega el producto para su distribución, venta o permuta en el país y en general cuando la mercancía sale de la fábrica para el consumo.

En consecuencia, el impuesto se causa cuando la mercancía sale de la fábrica con destino a una bodega, local, sucursal o similar de propiedad del mismo fabricante, ubicada en otro departamento, porque en ese evento, el productor entregó en planta los cigarrillos para su distribución o venta en el país, es decir, para fines de consumo.

En el presente caso, el departamento de Nariño modificó la declaración de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado presentada por la actora por la primera quincena de enero de 2000, porque el valor declarado por los productos movilizados desde Medellín y amparados con tornaquía, no correspondía con el valor declarado por ventas en el departamento.

(...)

Adicionalmente, existe un sistema único nacional de transporte, establecido en el artículo 197 de la Ley 223 de 1995 y reglamentado en el Decreto 3071 de 1997, el cual le permite a los departamentos y al Distrito Capital el control el impuesto al consumo, a través de las tornaquías, que son el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo. Según dispone el artículo 2° del mencionado Decreto, ninguno de estos productos podrá ser retirado de fábrica o planta mientras no cuente con la respectiva tornaquía.

Por lo anterior, resultaba ajustado a la ley, que el Departamento tomara como base del impuesto, el producto despachado en fábrica, según las tornaguías respectivas. (Negrilla y subrayado fuera de texto)

En cuanto a la sanción por corrección impuesta en los actos demandados, la Sala reitera que no puede ser levantada porque no existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino el desconocimiento de la ley. [15]

Tampoco prosperan los argumentos planteados por la demandante en el sentido, que los valores reclamados en este período por el departamento fueron declarados y pagados en otros períodos gravables, pues con fundamento en la independencia de los períodos, no es posible pronunciarse sobre aquellas quincenas que no fueron objeto de discusión en el presente proceso . (Subrayados porla (Sic) Delegada).

Por lo anterior me permito solicitarle hacer claridad frente a las siguientes inquietudes:

1. ¿Cómo se debe reconocer el Impuesto al consumo, participación, cigarrillo, tabaco, cerveza de cada una de las tornaguías legalizadas en el Departamento de Risaralda: a) Como una cuenta de orden deudora 831535 teniendo en cuenta que en el momento del recaudo se causaría el impuesto en la cuenta 1305 y 4105? o b) ¿cómo una renta por cobrar 1305 y afectando en ese momento la 4105, teniendo en cuenta que la diferencia entre lo legalizado Vs pagado quedaría como una renta por cobrar al contribuyente?. ¿Si este valor debe reconocerse como cuenta de orden 831535, sirve como documento soporte la legalización de las tornaguías? ¿Si este valor debe reconocerse como Renta por cobrar sirve como soporte de causación del impuesto la legalización de las Tornaguías o necesariamente se requiere de la declaración del impuesto como único documento soporte?

2. ¿En qué momento debe ser causado el Impuesto de la 2da quincena del mes? Teniendo en cuenta que al 30 de cada mes se tiene la información de las tornaguías legalizadas por la entidad a declarar; cuyo valor debe coincidir con la declaración; pero la declaración solo se obtiene hasta el quinto día del mes siguiente. a) Con la legalización de las tornaguías causadas al 30 del mes o b) Con la presentación y pago de la declaración de impuesto?

3. La diferencia del Impuesto declarado vs Tornaguías Legalizadas se debe reconocer como cuenta por cobrar en la 1305? o se debe reconocer como derechos contingentes en las cuentas de orden hasta tanto queden en firme? (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 223 del 20 de Diciembre de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria, establece:

“ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. *Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos.*

ARTÍCULO 203. SUJETOS PASIVOS. *Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.*

ARTÍCULO 204. CAUSACIÓN. *En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.*

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

(...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 207. HECHO GENERADOR. *Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos.*

ARTÍCULO 208. SUJETOS PASIVOS. *Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.*

ARTÍCULO 209. CAUSACIÓN. *En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.*

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo, cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

**DISPOSICIONES COMÚNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS,
APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y
TABACO ELABORADO**

ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS. *El período gravable de estos impuestos será quincenal.*

Los productos cumplirán quincenalmente con las obligaciones de declarar ante las correspondientes Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco, (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior. Los productos pagarán el impuesto correspondiente en las Tesorerías Departamentales o del Distrito Capital, o en las instituciones financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración. Sin perjuicio de lo anterior los departamentos y el Distrito Capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro los términos establecidos en el presente inciso.

Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.

Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto diseñe la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.” (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

- Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

10.1.1. Normas técnicas relativas a los pasivos

(...)

.1.1 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

.1.1.1 Ingresos

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

"4105 TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, particularmente con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo, se concluye que:

Para efectos contables, sólo puede reconocer como ingresos por dichos impuestos aquellos que se constituyen en derechos ciertos con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme, los cuales determinan la ocurrencia del hecho generador del Tributo.

En consecuencia las tornaguías, se registran en cuantas de orden deudoras como posibles derechos de la entidad que requieren ser controlados mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS

CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR), habilitando códigos auxiliares para el control de los mismos a partir del 7º dígito de dicha subcuenta. Las tornaguías podrán ser el documento soporte de este derecho contingente, si así lo determina la entidad.

Una vez queden en firme las liquidaciones oficiales o las auto declaraciones de dichos impuestos, procede su causación con un débito en las subcuentas 130522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos, 130523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, 130524-Impuesto al consumo de cerveza, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con contrapartida en las subcuentas 410522-Impuesto al consumo de tabaco y cigarrillos, 410523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, 410524-Impuesto al consumo de cerveza, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, de conformidad con la norma técnica relativa a los ingresos contenida en el párrafo 265 del Régimen de Contabilidad Pública. Los soportes de estos registros son las liquidaciones oficiales o las autodeclaraciones de dichos impuestos. Alternamente se descargan las cuentas de orden anteriormente mencionadas.

Efectuado el procedimiento anteriormente señalado, no es necesario hacer adicionalmente reconocimiento por diferencias entre los valores liquidados en las Tornaguías legalizadas y las declaraciones en firme.

CONCEPTO No. 20152000044601 DEL 02-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Transferencias Otros Gastos
	SUBTEMA	Cancelación de saldos reconocidos por el Hospital en la cuenta de Otros Deudores, por concepto de transferencias del Gobierno Nacional

Doctora
LUZ FÁTIMA CAMPO POSSO
Tesorera general
Hospital Departamental San Antonio Roldanillo Valle

ANTECEDENTES:

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico, radicada con el No. 20155500052382 en la cual manifiesta que en diciembre del año 2014 registró una partida en la subcuenta 147090-Otros Deudores, por concepto de Aportes de la Nación por \$834.638.387, con contrapartida en la subcuenta 481090-Otros Ingresos extraordinarios, e informa que el Ministerio hace el giro al hospital en el año 2015 por valor de \$649.421.843 quedando un saldo en la cuenta por cobrar de \$185.216.544.

Solicita se le indique la cuenta que debe utilizar para registrar la Nota crédito y cancelar el saldo de la subcuenta la 147090- Otros Deudores.

En los siguientes términos atendemos su consulta:

CONSIDERACIONES

El Catalogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR***DESCRIPCIÓN***

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

DINÁMICA***SE DEBITA CON:***

- 15. El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.*

SE ACREDITA CON:

- 16. El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.*

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las transferencias causadas.

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: El valor de las transferencias causadas.

(...)

2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden

a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El giro de los recursos transferidos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las transferencias causadas.

5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

Esta cuenta contiene la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos

4815-AJUSTE A EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA:

SE DEBITA CON:

17. El valor de los ajustes por mayores valores causados.(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto, en cumplimiento del principio de devengo o causación el Hospital debió reconocer una cuenta por cobrar por concepto de transferencias en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1413-TRASNFERENCIAS, con contrapartida en las respectivas subcuentas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuyos saldos se constituyen en operaciones recíprocas con las subcuentas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con contrapartida en las subcuentas de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, utilizadas por el Ministerio. Adicionalmente, este hecho debió contabilizarse por el valor establecido en el acto administrativo expedido por el Ministerio por el cual se hizo acreedor el Hospital a la transferencia de estos recursos, en cuyo caso no debió generarse diferencia entre el valor causado frente al recaudado.

Ahora, para cancelar el saldo en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, debe establecerse si se trata de un mayor valor causado erróneamente, evento que debe corregirse mediante un registro débito en la subcuenta 481557-Transferencias, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Si el saldo pendiente en la cuenta por cobrar es correcto, deberá mantenerse su saldo en el Balance, hasta tanto sea pagado por el Ministerio, en tanto que si a pesar de ser correcto su valor, hay razones que conllevan a que no va a ser recuperado por el Hospital, el registro corresponde a un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, con crédito a la subcuenta utilizada de la cuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, sin detrimento de las acciones administrativas o de otro orden que de ello puedan derivarse.

CONCEPTO No. 20152000044731 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Ingresos Otros Pasivos

	Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras
SUBTEMA	Registro contable del cobro coactivo por parte de la DIAN del valor de la Estampilla en pro de las Universidades Estatales de Colombia

Doctora
MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS
Subdirectora de Gestión Financiera
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No 20155500046812 mediante el cual presenta la siguiente consulta:

“Asunto: Recaudo Cartera de obligaciones derivadas de la Contribución Parafiscal a favor de la Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia.

(...)

La Ley 1697 de 2013, señaló de manera expresa en el artículo 7, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como el sujeto activo en la relación jurídicotributaria creada por la norma, en concordancia con el artículo 11 del Decreto 1050 de 2014, en lo concerniente con el procedimiento de Cobro Administrativo Coactivo, según lo previsto en el artículo 5 de la Ley 1066 de 2006.

El Ministerio de Educación Nacional en cumplimiento de las funciones asignadas de dirección del fondo, y con el propósito de velar porque ingresen efectivamente los recursos provenientes de la estampilla, se encuentra adelantando gestiones de cobro, a las entidades de orden nacional, que no han realizado traslado al Fondo Nacional de Universidades Estatales de Colombia, en los términos de Ley. Una vez se encuentren agotados dichos trámites sin que se logre obtener el pago se hace necesario iniciar el procedimiento de Cobro Administrativo Coactivo por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de los títulos ejecutivos que contengan las obligaciones de la contribución parafiscal.

Una vez expuestos los antecedentes facticos y jurídicos, que dan origen a la contribución parafiscal, nos permitimos solicitar respetuosamente se impartan instrucciones, sobre el procedimiento que deben surtir la DIAN y el MEN, para los registros contables de las obligaciones y en el Sistema SIF Nación, en los eventos que a continuación se enuncian y que corresponden a lo señalado expresamente en la norma:

11. *Cuando la obligación contenida en la resolución de deuda se encuentre debidamente ejecutoriada y se haga necesario el traslado del título a la DIAN, para Cobro Administrativo Coactivo. (Aplica para las dos entidades, MEN y DIAN)*
12. *Cuando el deudor realice pagos o abonos a las obligaciones administrativo coactivo de la DIAN”*
13. *c) Cuando se dé el vencimiento de la oportunidad legal, para que la DIAN realice el traslado de los recursos recaudados producto de la gestión de cobro administrativo coactivo, al Fondo Nacional de Universidades estatales de Colombia (por disposición del art. 7 del Decreto 1050 de 2014 los traslados se efectúan de manera semestral).*

En los siguientes términos atendemos su consulta:

CONSIDERACIONES

El catálogo General de cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN: *Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control.

DINÁMICA:

SE DEBITA CON:

- *El valor de la operación. (...)*

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN: *Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *La extinción de la causa que dio origen al registro de la operación.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la operación.”*

De otra parte, la Contaduría General de la Nación, expidió concepto No. 20142300031601 dirigido a la Universidad Nacional, en el cual señaló el tratamiento contable para el registro de las operaciones derivadas de la Contribución Parafiscal a favor de la Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia.

Este concepto señala en las conclusiones lo siguiente:

“1) Recaudo del valor de las estampillas por parte de las entidades estatales designadas como agentes de retención.

Las entidades públicas que de conformidad con la normatividad vigente deben efectuar el descuento por la estampilla a los contratistas, deben reconocer estos recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

En este caso no se configura operación recíproca, por cuanto en este momento no hay lugar al reconocimiento del derecho por estampilla por parte de las Universidades, ya que solo pueden hacerlo en el momento en que el Ministerio de Educación - Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia recaude y distribuya el importe correspondiente a cada Universidad.

2. Giro de los recursos al Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia por parte de las entidades que efectúan los descuentos por estampilla.

En el momento en que las entidades estatales, de conformidad con las normas que regulan el cobro de la estampilla realicen el giro de los recursos que le fueron descontados a los contratistas por concepto de la estampilla, deben reconocer un débito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, teniendo en cuenta que de conformidad con lo indicado por la Dra. Brigitte Corredor Peña del Ministerio de Educación, los recursos deben ser consignados en una cuenta de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional- DGCPTN; en la contabilidad del Tesoro Nacional se debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como

contrapartida un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

A su vez, en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia creado para la administración de estos recursos y el cual corresponde a una cuenta especial sin personería jurídica a cargo del Ministerio de Educación, se debe reconocer un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Lo anterior por cuanto, estos recursos no son recursos propios del Fondo sino que los titulares de estos son la Universidad Nacional y las Universidades estatales.

Para este caso se debe tener en cuenta que la operación recíproca se genera entre el Tesoro Nacional y la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, por el saldo de las subcuentas 472080-Recaudos y 572080-Recaudos.

3. Causación del derecho por concepto de las estampillas en las entidades titulares de la misma.

Una vez el Ministerio de Educación - Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, notifique a la Universidad Nacional cuánto es el valor de los recursos que le corresponden y emita la Resolución de distribución de los recursos restantes para las demás universidades, éstas como titulares de los recursos deben reconocer en su contabilidad el derecho mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La operación recíproca en este caso se genera entre el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y las Universidades estatales por los saldos de las subcuentas 290590-Otros recaudos a favor de terceros y 147065-Derechos cobrados por terceros.

4. Giro de los recursos por parte del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia a las Universidades como titulares de los recursos.

En el momento en que el Fondo Nacional de las Universidades Estatales le solicite a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional el giro de los recursos a las Universidades Estatales, el Tesoro Nacional reconoce un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales se debe cancelar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, en la contabilidad de las Universidades titulares de la estampilla se reconoce los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Para este caso se genera operación recíproca entre el Tesoro Nacional y la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, por el saldo de las subcuentas correspondientes, de las cuentas 5705-FONDOS ENTREGADOS y 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por otra parte, es pertinente precisar en relación con el papel de la DIAN, que como lo indica esta entidad en el oficio citado en las consideraciones de esta consulta, su rol se limita al cobro coactivo de la estampilla, razón por la cual, mientras su gestión se comporte únicamente dentro de este parámetro, no le corresponde efectuar reconocimiento de ingreso alguno.

5. Reconocimiento de intereses de mora

Si de conformidad con la normatividad vigente hay lugar al cobro de intereses de mora a las entidades estatales que deben efectuar el descuento a los contratistas por concepto de la Estampilla Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia, dado que la administración de los recursos está a cargo del Fondo Nacional de las Universidades Estatales y el recaudo se efectúa en las cuentas bancarias del Tesoro Nacional, en el momento en que estos recursos sean consignados en dichas cuentas, en la contabilidad del Tesoro Nacional se debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

A su vez, en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, se debe reconocer un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590-

Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de los intereses recaudados en las cuentas del Tesoro Nacional. Lo anterior por cuanto, de acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Educación Nacional estos recursos son para las Universidades titulares de la estampa.

Por su parte, con la información de los intereses de mora generados y suministrada por el Ministerio de Educación, las Universidades realizarán el registro contable teniendo en cuenta lo siguiente:

- Si los intereses de mora se encuentran regulados en normas legales o contractuales, razón por la cual no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras referidas en el párrafo anterior mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, y una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, la entidad debe proceder a cancelar las cuentas de orden y seguidamente reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.
- Si los intereses de mora no se encuentran establecidos en normas legales o contractuales, deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), y solo se reconoce en las cuentas de balance y resultado en la medida que se determina la certeza del derecho de cobro, a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Para este caso se debe tener en cuenta que se presentan tres situaciones de reciprocidad: 1) Por la operación generada entre el Tesoro Nacional y la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, reflejada en los saldos de las subcuentas 472080-Recaudos y 572080-Recaudos.

2) Por la operación generada entre el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y las universidades estatales, reflejada en los saldos de las subcuentas 290590-Otros recaudos a favor de terceros y 147065-Derechos cobrados por terceros. 3) Por el reconocimiento de los intereses tanto en la contabilidad del agente retenedor como en la

contabilidad de las Universidades reflejados en el saldo de las subcuentas 512017-Intereses de mora y 411003-Intereses.

Es de anotar que, en caso de que el saldo de las subcuentas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, se debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión del mismo.

6. Giro de los intereses de mora a las entidades titulares de los mismos

En el momento en que el Fondo Nacional de las Universidades Estatales le solicite a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional el giro de los intereses a las Universidades Estatales, el Tesoro Nacional reconoce un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales se debe cancelar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, en la contabilidad de las Universidades titulares de la estampilla se reconocen los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Es de anotar que en este caso se presenta como reciprocidad, por la operación generada entre el Tesoro Nacional y la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, el importe relativo a los saldos de las subcuentas correspondientes, de las cuentas 5705-FONDOS ENTREGADOS y 4705-FONDOS RECIBIDOS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, a continuación se indican los registros contables que deberá efectuar el Ministerio de Educación Nacional-MEN, en su calidad de administrador de los recursos de la Contribución Parafiscal, y la DIAN de sujeto activo para el cobro coactivo de la estampilla en pro de las Universidades Estatales de Colombia.

Interrogante a)

Cuando sea necesario iniciar el procedimiento de cobro coactivo evento en el cual el MEN, hará entrega a la Dirección de Impuestos Nacionales-DIAN, de los de los títulos ejecutivos que contengan las obligaciones de la contribución parafiscal, ambas entidades llevarán el respectivo control en cuentas de orden, así:

- El MEN reconocerá el valor de los títulos entregados en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de Control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de Control de la cuenta 88915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.
- Por su parte la DIAN reconocerá en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA.
- En ambas entidades los registros en cuentas de orden serán canceladas cuando se verifique que el tercero ha consignado los recursos en las cuentas la cuenta de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional- DGCPTN, de acuerdo con lo dispuesto el numeral 2 del concepto No. 20142300031601, señalado en las consideraciones.

Interrogantes b) y c).

Respecto de los registros contables relacionados con el pago por parte del deudor, en los numerales 2,3 y 4 del concepto en mención se señala los registros contables que deben efectuar la entidades estatales para el giro de los recursos, la DGCPTN por concepto del recaudo en sus cuentas bancarias y por el respectivo traslado a las Universidades, el Fondo Nacional de las Universidades Estatales del MEN como administrador de estos recursos, y las Universidades Estatales titulares de los recursos.

Así mismo el último párrafo, del numeral 4, con respecto a los registros de la DIAN, indica:

“Por otra parte, es pertinente precisar en relación con el papel de la DIAN, que como lo indica esta entidad en el oficio citado en las consideraciones de esta consulta, su rol se limita al cobro coactivo de la estampilla, razón por la cual, mientras su gestión se comporte únicamente dentro de este parámetro, no le corresponde efectuar reconocimiento de ingreso alguno. (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, la DIAN solamente llevará el control en cuentas de orden, como se señala en la primera parte de estas conclusiones.

En este orden de ideas se complementa el concepto No. 20142300031601 y se anexa copia del mismo, por ser aplicable al caso por usted consultado.

CONCEPTO No. 20152000044761 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Cuentas por pagar Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de recursos recibidos del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana-FONSECON

Doctora
OLGA LUCIA GALLO CARDONA
Contadora
Municipio de El Peñol, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004756-2 mediante la cual indica que se vienen presentando diferencias de operaciones recíprocas con las entidades con las que se celebran convenios interadministrativos y por lo tanto, solicita orientación sobre el tratamiento contable cuando se presenta lo establecido en el concepto 2013-2000-06805-1 de la Contaduría General de la Nación-CGN, en particular lo relacionado en el siguiente texto:

“con el fin de poder señalar el tratamiento contable a aplicar, es necesario analizar silos (sic) recursos destinados a la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, o para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras. En el primer caso, los recursos entregados se contabilizan como un gasto por transferencia y en el segundo caso constituyen un derecho”

Por lo anterior, se consulta si cuando los recursos para la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad, se pueden registrar como TRANSFERENCIAS RECIBIDAS.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para absorber la inquietud planteada en su comunicación es necesario tener en cuenta algunas consideraciones que fundamentaron la respuesta del concepto 2013-2000-06805-1 del 11 de diciembre de 2013, emitido para el Ministerio del Interior, para indicar el tratamiento contable aplicable al giro de los recursos que el Ministerio entrega a los Municipios, del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana-FONSECON, con el objeto de realizar obras de infraestructura para promover la gobernabilidad y la seguridad ciudadana, en desarrollo de lo dispuesto por la Ley 418 de 1997. El Ministerio para la ejecución de los recursos suscribe convenios interadministrativos con los municipios, en los cuales se establecen las siguientes cláusulas, que condicionan los hechos económicos que debe ser objeto de reconocimiento contable:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la gobernabilidad y la seguridad ciudadana a través de la construcción de infraestructura, mediante la ejecución del proyecto denominado, Estudio, diseño y construcción del centro de integración ciudadana en el Municipio (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. (...) 21. Elaborar y presentar al MINISTERIO - FONSECON, dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, iniciando en el mes siguiente a la fecha de legalización del convenio, un informe técnico administrativa y financiero sobre el avance del objeto del convenio, indicando los porcentajes de avance y ejecución de acuerdo con el cronograma presentado y previamente aprobado por la interventoría, al informe se deberán adjuntar los soportes respectivos.

(...)

27. Presentar al MINISTERIO - FONSECON un (1) informe final a la terminación del convenio, (...) adjuntando entre otros documentos: (...) g) Certificación de lo cuenta bancaria del proyecto, en la cual se demuestre los saldos y rendimientos financieros de los recursos presente convenio y constancia de consignación al Tesoro Nacional de ser el caso.

(...)

31. Asumir la responsabilidad por el mantenimiento, custodia, vigilancia, destinación y saneamiento físico y jurídico del inmueble objeto del proyecto, razón por la cual EL MUNICIPIO se compromete a no arrendar con fines lucrativos el inmueble construido con ocasión del presente convenio.

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DEL MINISTERIO. 4. Desembolsar los recursos que por medio de este Convenio se destinan al desarrollo de su objeto (...) “(Subrayado fuera de texto).

Lo establecido en dichas cláusulas evidencia dos aspectos importantes: el primero, que los recursos girados por el ministerio siguen estando bajo su control y que la función que desempeñan los municipios es la de gestores de los recursos mediante la realización de los estudio, diseño y construcción de la infraestructura necesaria para los centros de integración ciudadana, y el segundo, que la relación de los municipios con los inmuebles adquiridos con los recursos del proyecto se limita a asumir la responsabilidad por el mantenimiento, custodia, vigilancia, destinación y saneamiento físico y jurídico del inmueble.

Con fundamento en el segundo aspecto relacionado anteriormente, se expresa el texto objeto de la consulta, pero éste debe entenderse integralmente con el argumento que le precede en la respuesta de la consulta. El texto que le precede es el siguiente:

“De acuerdo con los términos del convenio, las obras a realizar en los municipios están justificadas en el desarrollo de una política nacional para, “promover la integración social y comunitaria en torno a estructuras urbanas de participación, barrismo social y prevención de la violencia y el delito, a partir de escenarios integrales que faciliten el desarrollo de la convivencia dentro de la comunidad. (...) , con lo cual deducimos que los convenios suscritos por el Ministerio le permiten atender su objeto social a través de la ejecución de obras de infraestructura encargadas a un tercero, en este caso al Municipio, por lo que el procedimiento contable a aplicar es el siguiente:” (subrayado fuera de texto).

En este contexto, además de la normatividad contable pública referida en el concepto en cuestión, debe tenerse en cuenta los párrafos 141, 152, 202, 223, 264, 278, 282 y 2888 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública señalan lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. *Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También*

constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

9.1.1.3 Deudores

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

(...)

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.4.1 Ingresos

264. **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

(...)

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

(...)

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.

(...)

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

Los numerales 24 y 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de procedimientos del RCP, indican lo siguiente:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que el tratamiento contable prescrito en el concepto 2013-2000-06805-1 de la Contaduría General de la Nación-CGN, cuando se presenta los hechos tratados en él, es el correcto bajo el entendido que la ejecución de los proyectos hace parte de una política del gobierno nacional, en cabeza del Ministerio del Interior, bajo el entendido que el ministerio se subroga el derecho de mantener el control sobre los recursos entregados a los municipios, hasta que se culmine los procesos de construcción de la infraestructura, lo cual tiene efectos financieros y contables, tanto en el ministerio como en los municipios receptores de los recursos.

El hecho de que el ministerio se subroga el derecho de mantener el control sobre los recursos entregados a los municipios, conlleva a que si estos no se utilizan en el objeto del convenio deben ser devueltos y que los rendimientos generados son de propiedad de la Nación, hace que la entrega por parte del ministerio implique mantener un derecho sobre los mismos y por consiguiente, bajo ese contexto, se constituye en un activo y no en un gasto, lo cual significa que el municipio recibe los recursos a título de un pasivo y no como un ingreso. En consecuencia, el municipio debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, cuando el municipio presente informes sobre la utilización de los recursos, el Ministerio del Interior debe registrar los cambios cualitativos que se generen en el activo, reconociendo un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en la subcuenta 161501 Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Por su parte, para controlar y poder presentar informes al ministerio, al municipio le corresponde registrar la ejecución del proyecto en cuentas de orden, los activos y los gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos y los ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Con el giro de los recursos para cancelar las obligaciones propias del proyecto, el municipio debe registrar un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez culminado la ejecución del proyecto, si la infraestructura es entregada al municipio, este la debe incorporar a su contabilidad los bienes recibidos para el efecto debe aplicar lo prescrito en el numeral 24, si el traspaso conlleva la cesión de la propiedad de inmueble, o lo indicado en el numeral 25 si no existe traspaso de la propiedad, pero el control recae en el municipio para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

CONCEPTO No. 20152000045391 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Inviabilidad de reconocer al cierre de la vigencia cuentas por pagar presupuestales si no se han generado derechos y obligaciones entre las partes.

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
 Contadora-Fontic
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004995-2 en la cual manifiesta:

“En relación al asunto, el Grupo de Contabilidad de la Subdirección Financiera del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones mediante el presente escrito, eleva consulta sobre el tratamiento contable a aplicar a las cuentas por pagar de recursos entregados a través de convenios.

Fontic al generar las obligaciones presupuestales al cierre de la vigencia, en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF NACION, aplica como atributo contable — Fondos Administrados, que de acuerdo a la dinámica contable la afectación contable la realiza en el momento del pago, o sea Cuando se produce la corriente de efectivo, conforme a lo parametrizado por la Contaduría General de la Nación; por lo que las mismas quedan constituidas como Cuentas por pagar presupuestales mas (Sic) no contables, ya que el momento del pago se realiza en la siguiente vigencia, afectando el (Sic) SIIF, la cuenta contable 142402 — Recursos entregados en Administración y la cuenta 1110— Bancos.

No obstante a lo anterior, la Contraloría General de la República en auditoría realizada para la vigencia fiscal del 2014, generó hallazgo sobre el tratamiento contable que el FONTIC aplica, toda vez que la CGR considera deben quedar reconocidas como cuentas por pagar es decir un pasivo, tal como reza el siguiente párrafo:

“Hallazgo 63. Administrativo - Cuentas por pagar no causadas al cierre de la vigencia 2014.

Al cierre de la vigencia 2014, no se reconocieron cuentas por pagar por \$134,852,3 millones, correspondientes a convenios cuyas condiciones contractuales se formalizaron antes de finalizar el año. Lo anterior, debido a: 1) la inaplicación de los principios de registro y causación, así como de las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar, y 2) debilidades en el proceso de conciliación, sobre obligaciones claras y exigibles a cargo de FONTIC, formalizadas antes del cierre de la vigencia. Estas circunstancias conllevaron a la subestimación de las cuentas por pagar y sus correlativas, en dicha cuantía.

RESPUESTA A LA CONTRALORIA

Al cierre de la Vigencia 2014, se encuentran registradas las obligaciones presupuestales de los convenios mencionados con el atributo contable Fondos Administrados cuenta Recursos entregados en Administración 142402, y que como lo establece la dinámica contable y la parametrización del SIIF NACION, por la Contaduría General de la Nación, la aplicación contable se causa en el momento que se produzca la corriente de efectivo, o sea el pago, que para el caso es en la siguiente vigencia, pero presupuestalmente si quedan constituidas en las cuentas por pagar, y se evidencia en la conciliación que se realiza entre las áreas de Contabilidad y Presupuesto.

Si se causan en el módulo de contabilidad las cuentas por pagar de convenios al cierre de la vigencia, como lo sugiere la Contraloría General de la República, en contravía al tratamiento contable establecido por la CGN; esto generará en la siguiente vigencia ajustes por reversión de los registros manuales realizados al cierre de la vigencia, en razón a que se duplicaría lo Recursos entregados en Administración, cuando se afecte automáticamente en el SIIF las obligaciones generadas, al momento del pago.

Sin embargo se solicitará concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre la dinámica contable de las obligaciones generadas por recursos entregados a través de convenios y la parametrización en el sistema SIIF NACIÓN". (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. Devengo o Causación. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que*

se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (Subrayado fuera de texto)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

.1.1.1 Deudores

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

13.1.1. Normas técnicas relativas a los pasivos

- Cuentas por pagar

223. Noción. *Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

224. *Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.* (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los recursos entregados.
- El valor de los ingresos obtenidos.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en aplicación del principio de causación, y considerando que a 31 de diciembre el convenio estaba firmado y en el mismo se acordó girar en el periodo siguiente unos recursos entregados en administración, se concluye:

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que tienen bases comprensivas diferentes entre sí, que cuentan con sus propias reglas y principios, con mecanismos propios de registro acordes con las exigencias que sobre la materia establecen las normas respectivas, pero que son conciliables. En consecuencia los registros contables no deben obedecer al diseño del esquema de registro y control presupuestal, sino a la esencia económica de los hechos, operaciones y transacciones de la entidad, en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública y su Manual de Procedimientos.

En desarrollo del proceso contable, todos los sistemas de información contable pública, sin excepción, deben capturar y reconocer los diferentes eventos que suceden en las entidades contables públicas a partir de la realidad económica y jurídica de éstas y de la naturaleza o esencia económica de los mismos, para lo cual se requiere analizar metodológicamente cada caso desde la óptica del origen y la aplicación de recursos, para determinar su clasificación conceptual.

En aplicación del principio de causación reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales tiene lugar cuando surjan los derechos y obligaciones.

Así las cosas, el hecho de que se tenga acordado la entrega de unos recursos por parte de Fontic para que otra entidad los administre, no es razón para que contablemente se reconozca un hecho que no ha generado derechos ni obligaciones para ninguna de las partes. El reconocimiento de los recursos entregados en administración procede sólo cuando se hayan girado los recursos, tal como lo establece la dinámica de la cuenta 1424, *“se debita con el valor de los recursos entregados.”*

CONCEPTO No. 20152000045401 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Gasto Público social
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de contratos de aporte con recursos de fomento suscritos por FONTIC con terceros

Doctora
CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
Contadora
Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC
Ciudad.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004991-2 mediante la cual consulta sobre el tratamiento contable a aplicar a los contratos de Aportes con recursos de Fomento, que suscribe el FONTIC con terceros, se adjunta copia de un contrato y se indica lo siguiente:

“Los contratos de aportes con recursos de Fomento, suscritos por el FONTIC se realizan bajo el esquema de Asignación Modal, que se encuentra establecido en el Artículo 1147 del Capítulo IV, del Código Civil, el cual reza:

“ARTICULO 1147. DEFINICIÓN DE ASIGNACIÓN MODAL

Si se asigna algo a alguna persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicado a un fin especial como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada”

Al aplicarse el esquema de Asignación Modal en un Convenio de Aportes, los recursos son girados como una transferencia al presupuesto del contratista y para un fin específico, con la obligación de utilizarlos, por su propia cuenta y riesgo, sin existir la obligación de legalizar dichos recursos ni de entregarlos en administración, razón por la cual el FONTIC los registra contablemente en la cuenta del gasto 550706, los recursos no se giran directamente al contratista, el pago se realiza a través de una Fiducia con la que el contratista haya suscrito contrato de Fiducia Mercantil, en cumplimiento a lo establecido en la CLAUSULA DECIMA PRIMERA.- CELEBRACIÓN DE UN CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL, Cláusula que se pacta en todos los contratos de aportes.

No obstante a lo anterior, la Contraloría General de la República en auditoría realizada para la vigencia fiscal del 2014, generó hallazgo sobre el tratamiento contable que el FONTIC aplica al registrar dichos recursos en cuentas de gasto, toda vez que la CGR considera deben registrarse como recursos entregados en administración, es decir un activo, tal como reza el siguiente párrafo:

“Hallazgo 59. Administrativo - Recursos entregados a terceros, para el desarrollo de contratos y/o convenios a largo plazo, reconocidos como gastos de la vigencia.

Los Estados Contables reflejan al cierre de la vigencia 2014, desembolsos a favor de terceros por \$453.623,10 millones, para el desarrollo de diferentes contratos y/o convenios; cuyo registro contable se efectuó como gasto, sin que esta situación obedezca a la realidad contable.

Lo anterior, ya que el citado registro debió reflejarse en la contabilidad, una vez se acreditara la utilización de los recursos en la efectiva satisfacción de las necesidades que dieron origen a la contratación, sin distinguir la modalidad contractual elegida por la entidad.

Esta situación se generó, por cuanto la entidad presentó debilidades en el análisis de la oportunidad y correcta clasificación del hecho económico, reconociéndolo anticipadamente sin la previa verificación de la naturaleza contable del mismo; trayendo como consecuencia la subestimación de los activos y la sobreestimación de los gastos de la vigencia en dicha cuantía, contribuyendo a incrementar la pérdida o déficit del ejercicio.”

Respuesta dada a la Contraloría:

“Los convenios 437-2011 UT FIBRA OPTICA, 870-2013 UT INTERNET PARA TODOS KIOSKOS IPK, 871-2013 UT K2 COLOMBIA, 872-2013 UT KVD R1, 873-2013 UT NEC DE COLOMBIA HISPASAT SA., 875-2013 UT ANDIRED Y 876-2013 UT CONEXIONES DIGITALES, son convenios de Aportes con recursos de Fomento y se pactó la siguiente forma de pago:

“FORMA DE PAGO: El manejo de los recursos del presente contrato se realizara bajo la modalidad de Fiducia de Administración y pagos, el cual consiste en la entrega de los recursos a la Entidad Fiduciaria mediante la Constitución de un Patrimonio Autónomo, para que esta lo administre y desarrolle la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad señalada.”

Así mismo es pertinente aclarar que en este tipo de convenio de aportes con recursos de fomento, los recursos se transfieren al presupuesto del contratista como recursos suyos propios, conforme a lo establecido en la Asignaciones Modales, en el cual no media la figura de recursos entregados en administración, de tal suerte que el giro de los recursos si bien se realiza a una Fiducia, no debe llevarse a una cuenta de control de Fideicomisos, sino que se lleva al gasto.

CLAUSULA SEGUNDA-ALCANCE DEL PROYECTO..... “en los términos del presente contrato, y el FONDO TIC hará el aporte de unos recursos de Fomento del FONDO DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION Y LAS COMUNICACIONES al Contratista, con sujeción al esquema de **Asignación Modal**. Los recursos de fomento serán recibidos a través del esquema fiduciario constituido por él en los términos de este contrato, **con la obligación de utilizarlos de manera exclusiva, y por su cuenta y riesgo** para el desarrollo del proyecto Nacional de Fibra Óptica.” La negrilla y subrayado es nuestro.

Que el esquema de Asignación Modal, se encuentra establecido en el Artículo 1147 del Capítulo IV, del Código Civil, el cual reza:

ARTICULO 1147. DEFINICIÓN DE ASIGNACIÓN MODAL

“Si se asigna algo a alguna persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicarlo a un fin especial, como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada”.

De lo anterior se colige, que al aplicarse el esquema de Asignación Modal en un Convenio de Aportes, se entiende que los recursos son girados como una transferencia al presupuesto del contratista y para un fin específico, con la obligación de utilizarlos por su propia cuenta y riesgo, sin existir la obligación de legalizar dichos recursos ni de recibirlos en administración, al ser incorporados al presupuesto del Contratista como ingreso propio,

no procede ninguna figura diferente a registrarlo contablemente en el gasto, para la reciprocidad entre las dos entidades.

Se solicitará concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre el tratamiento contable de los recursos entregados a través de la modalidad de Contratos de Fomento y se aplicará lo pertinente del resultado del concepto solicitado.”

Por lo anterior, se solicita indicar en el caso de los contratos de aportes tal como han sido concebidos por el FONTIC con la estructura de Asignación modal, si deben registrarse en el gasto público social como lo ha venido haciendo el FONTIC, o es procedente reclasificarlos a una cuenta del activo tal como lo establece la Contraloría General de la República, y en ese caso cuál sería el procedimiento contable.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pese a que un su oficio se mencionó que se adjuntaba copia de un contratos, este no fue enviado, no obstante al revisar EN LA WEB, se encontró en la página www.contratos.gov.co, información sobre los contratos en cuestión. Revisado el contrato 872 de 2013, se determina el objeto y el alcance, así:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: *Mediante el presente contrato, el **CONTRATISTA** se obliga para con el FONDO TIC a implementar el proyecto de Kioscos Vive Digital, mediante el desarrollo de actividades que garanticen el acceso a telefonía e internet, a comunidades en zonas rurales y/o apartadas de los departamentos de Atlántico, Caquetá, Huila, Magdalena, Tolima, Antioquia. Arauca, Casanare, Chocó. Santander y Vichada, de acuerdo con la propuesta presentada.*

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL PROYECTO. EL CONTRATISTA *se obliga a diseñar, planear, instalar, poner en servicio, administrar, operar y mantener los **1.753** Kioscos Vive Digital en los departamentos adjudicados al mismo, bajo las condiciones de calidad, niveles de servicio y demás requisitos establecidos en los documentos del proceso.*

*De acuerdo con la propuesta presentada, **519** Kioscos Vive Digital de los **1.753** adjudicados en los departamentos del objeto del presente contrato, tendrán velocidad mejorada.*

*Las obligaciones derivadas del presente Contrato se prestarán en los Kioscos Vive Digital adjudicados, cuyas características y condiciones se encuentran descritas en el pliego de condiciones, sus anexos y demás documentos del proceso, así como en la propuesta presentada por el **CONTRATISTA**.”*

De otra parte, la cláusula décimo primera al tratar la forma de pago establece lo siguiente:

“CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. FORMA DE PAGO. El manejo de los recursos de fomento del Proyecto de Kioscos Vive Digital Fase II, se realizará bajo la modalidad de Fiducia de Administración, y Pagos, la cual consiste en la entrega de los recursos a la Entidad Fiduciaria mediante la constitución de un Patrimonio Autónomo, para que ésta lo administre y desarrolle la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad señalada.

La utilización del mecanismo de Fiducia tiene como principales beneficios que: i) Permite la estructuración de un cronograma de desembolsos y utilizaciones, de acuerdo con las necesidades del proyecto; ii) Permite encomendar a un tercero especializado la realización de los pagos, liberando carga administrativa en el control de los recursos y; iii) Permite un control eficiente de los pagos, con información oportuna y detallada de los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los derechos que se reserva el FONTIC, con relación a los recursos depositados en la fiducia, el artículo sexto establece que:

“CLÁUSULA SEXTA. DERECHOS DEL FONDO TIC. Mediante el presente Contrato el **FONDO TIC** tendrá derecho a:

1. La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en la cuantía que determine la Interventoría y/o el **FONDO TIC**, cuando se advierta que éstos no fueron invertidos en la ejecución y desarrollo de proyecto y/o cuando el **CONTRATISTA** lo destine a fines diferentes a aquellos que se precisan en el presente Contrato.
2. La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en el valor del porcentaje de la utilización que no sea autorizada por el Comité Fiduciario.
3. La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en la cuantía prevista en este Contrato como consecuencia de la terminación del Contrato, de conformidad con los términos y condiciones previstos en la cláusula trigésima del Contrato.
4. Hacer electivas las Garantías en los eventos y las cuantías establecidas en el presente Contrato.
5. Efectuar las visitas que considere necesarias para verificar la ejecución del Contrato.
6. Solicitar al **CONTRATISTA**, los informes necesarios para Corroborar la debida ejecución del Contrato y el manejo de los recursos.
7. Autorizar los desembolsos al **CONTRATISTA**, una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para realizarlo, en los términos de la Cláusula Décima Primera del Contrato.
8. Declarar la terminación anticipada del Contrato cuando a ello haya lugar, de conformidad con lo previsto en el presente contrato.
9. Aplicar el régimen de facultades que asisten a la ENTIDAD CONTRATANTE previstas en el presente contrato cuando las condiciones de ejecución del contrato así lo requieran.

10. *Las que confiere la ley, los reglamentos a las entidades contratantes en ejecución de contratos estatales.”*

Con relación, a las condiciones de pago el párrafo primero de la cláusula décimo primera establece que:

“PARÁGRAFO PRIMERO. CRONOGRAMA DE DESEMBOLSOS: *De acuerdo con lo definido en el numeral 2.6.1 del Pliego de Condiciones de la Licitación No. FTIC-LP-08 de 2013, el Desembolso, se realiza de la siguiente manera:*

1. *Un primer desembolso a título de anticipo por el valor de **OCHO MIL VEINTISIETE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS DIEZ PESOS MICTE (\$8.027.699.510,00)**, sujeto a: (i) perfeccionamiento y legalización del Contrato de Aporte y (u) Aprobación por parte de la Supervisión del Plan de Manejo del Anticipo. El desembolso del anticipo será realizado tentativamente el 26 de Diciembre de 2013. El anticipo será amortizado en el segundo, tercer y cuarto desembolso, previa legalización del mismo.*

2. *Un segundo desembolso por el valor de **CINCO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL CIENTO NOVENTA Y UN PESOS M/CTE (\$5.638.685.191,00)** de los cuales debe descortarse la amortización por un valor de **DOS MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS MICTE (\$2.675.899.836,00)** del valor del anticipo previa legalización del mismo. Este desembolso está sujeto a la aprobación por parte de la supervisión, previa verificación de la interventoría, de: (i) Los siguientes documentos de planeación: Informe Detallado de Ingeniería y Operación, Plan de Instalación y Puesta en Servicio, Plan de Mantenimiento, Plan de Gestión Ambiental del Proyecto, Plan de Calidad del Proyecto. Plan de desarrollo de los Web Services; y (ii) estudios de campo del grupo 1 de Kioscos Vive Digital. Este desembolso será realizado tentativamente el 1 marzo de 2014. (...)”*

En lo concerniente a la normatividad contable aplicable, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define las características que debe cumplir la información contable pública en los siguientes términos:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. **CONFIABILIDAD.** *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

104. **Razonabilidad.** *La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

105. **Objetividad.** *La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

106. **Verificabilidad.** *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto).*

Para garantizar que la información contable cumpla con las características mencionadas, el RCP prevé que se deben cumplir, entre otros, el principio el de Devengo o Causación, que se define el párrafo 117 del PGCP, Así:

117. **Devengo o Causación.** *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”* (Subrayado fuera de texto)

Bajo esta premisa el Plan General de Contabilidad Pública, define las normas técnicas de contabilidad pública, para cada uno de los grupos de cuentas que hacen parte de los elementos de los estados contables, en dichas normas se establece claramente la noción

de activos, deudores, pasivos y gastos, y entre estos la de los gastos por transferencia y gasto público social, así:

*“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

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

*202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

*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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el

caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los recursos que una entidad gira a terceros sin que implique la cancelación de una obligación adquirida por la entidad, el Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del RCP, dispone de varios conceptos o cuentas, su utilización depende de la modalidad bajo la cual se entregan los recursos y la esencia económica incorporada en la operación. Algunas de estas cuentas son las siguientes: 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, dichas cuentas son descritas en los siguientes términos:

**“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS
DESCRIPCIÓN**

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. “

Finalmente, el Manual de procedimientos del RCP, contempla en el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, lo siguiente:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

CONCLUSION

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la información es razonable cuando refleje de manera ajustada a la realidad la situación y la actividad de la entidad contable pública, por lo tanto el Fondo de Tecnología de la información debe reconocer los gastos con sujeción al principios de devengo o causación, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad en el período contable, es decir, deben

reconocer el gasto en el momento en que exista efectivamente un flujo de salida de recursos que reduzca el patrimonio público, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de estos.

Cuando lo anterior no se presente y el Fondo en desarrollo de sus funciones de cometido estatal gire recursos a terceros de los cuales se espere que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, es decir mantenga derechos de cobro sobre los mismos, debe reconocer un activo en el grupo de cuentas de deudores.

Por lo anterior, revisado el acto jurídico que da origen a la erogación, se observa que el objeto para el cual se giran los recursos es la implementación del proyecto de Kioscos Vive Digital, mediante el desarrollo de actividades que garanticen el acceso a telefonía e Internet a comunidades en zonas rurales y/o apartadas de varios departamentos del país; FONTIC solo puede reconocer el gasto cuando efectivamente se realicen las actividades que garanticen dicho acceso, porque de no realizarse dichas actividades, el fondo estaría reconociendo un gasto que económicamente no se ha realizado. Por otra parte, en función de la cláusula sexta del contrato, el Fondo conserva el derecho a solicitar la restitución de los recursos hasta tanto se legalicen las actividades contratadas.

Adicionalmente, en la cláusula décima, se aclara que la fiducia se constituye con vocación de Administración y pagos, es decir, que la Entidad Fiduciaria mediante la Constitución de un Patrimonio Autónomo, administra y desarrolla la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad de los contratos. Tan es así, que en el párrafo de dicha cláusula, se indica que los desembolsos se realizarán como anticipos de los contratos, o con la aprobación por parte de los supervisores e interventores, una vez verificado el cumplimiento de las actividades.

En síntesis, el Fondo con el giro de los recursos a la fiduciaria debe, reconocer un derecho registrando un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el origen de los recursos. El patrimonio internamente debe controlar los recursos entregados a título de avances y anticipos.

Solo con la legalización de los avances y anticipos y con la autorización de los pagos y giro a los contratistas, el FONTIC debe reconocer el gasto registrando un débito en la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, Siempre y cuando los bienes construidos sean entregados a la comunidad.

Ahora bien, si producto de la ejecución del proyecto se construyen bienes y éstos son entregados finalmente a una entidad territorial u otra entidad pública, inicialmente

deberá reconocerse el activo y con la entrega del bien aplicar el procedimiento previsto para una operación de traspaso de bienes entre entidades públicas.

CONCEPTO No. 20152000045401 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Gasto Público social
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de contratos de aporte con recursos de fomento suscritos por FONTIC con terceros

Doctora
CONSTANZA CASTRO SANCHEZ
Contadora
Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004991-2 mediante la cual consulta sobre el tratamiento contable a aplicar a los contratos de Aportes con recursos de Fomento, que suscribe el FONTIC con terceros, se adjunta copia de un contrato y se indica lo siguiente:

“Los contratos de aportes con recursos de Fomento, suscritos por el FONTIC se realizan bajo el esquema de Asignación Modal, que se encuentra establecido en el Artículo 1147 del Capítulo IV, del Código Civil, el cual reza:

“ARTICULO 1147. DEFINICIÓN DE ASIGNACIÓN MODAL

Si se asigna algo a alguna persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicado a un fin especial como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada”

Al aplicarse el esquema de Asignación Modal en un Convenio de Aportes, los recursos son girados como una transferencia al presupuesto del contratista y para un fin específico, con la obligación de utilizarlos, por su propia cuenta y riesgo, sin existir la obligación de

legalizar dichos recursos ni de entregarlos en administración, razón por la cual el FONTIC los registra contablemente en la cuenta del gasto 550706, los recursos no se giran directamente al contratista, el pago se realiza a través de una Fiducia con la que el contratista haya suscrito contrato de Fiducia Mercantil, en cumplimiento a lo establecido en la CLAUSULA DECIMA PRIMERA.- CELEBRACION DE UN CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL, Cláusula que se pacta en todos los contratos de aportes.

No obstante a lo anterior, la Contraloría General de la República en auditoría realizada para la vigencia fiscal del 2014, generó hallazgo sobre el tratamiento contable que el FONTIC aplica al registrar dichos recursos en cuentas de gasto, toda vez que la CGR considera deben registrarse como recursos entregados en administración, es decir un activo, tal como reza el siguiente párrafo:

“Hallazgo 59. Administrativo - Recursos entregados a terceros, para el desarrollo de contratos y/o convenios a largo plazo, reconocidos como gastos de la vigencia.

Los Estados Contables reflejan al cierre de la vigencia 2014, desembolsos a favor de terceros por \$453.623,10 millones, para el desarrollo de diferentes contratos y/o convenios; cuyo registro contable se efectuó como gasto, sin que esta situación obedezca a la realidad contable.

Lo anterior, ya que el citado registro debió reflejarse en la contabilidad, una vez se acreditara la utilización de los recursos en la efectiva satisfacción de las necesidades que dieron origen a la contratación, sin distinguir la modalidad contractual elegida por la entidad.

Esta situación se generó, por cuanto la entidad presentó debilidades en el análisis de la oportunidad y correcta clasificación del hecho económico, reconociéndolo anticipadamente sin la previa verificación de la naturaleza contable del mismo; trayendo como consecuencia la subestimación de los activos y la sobreestimación de los gastos de la vigencia en dicha cuantía, contribuyendo a incrementar la pérdida o déficit del ejercicio.”

Respuesta dada a la Contraloría:

“Los convenios 437-2011 UT FIBRA OPTICA, 870-2013 UT INTERNET PARA TODOS KIOSKOS IPK, 871-2013 UT K2 COLOMBIA, 872-2013 UT KVD R1, 873-2013 UT NEC DE COLOMBIA HISPASAT SA., 875-2013 UT ANDIRED Y 876-2013 UT CONEXIONES DIGITALES, son convenios de Aportes con recursos de Fomento y se pactó la siguiente forma de pago:

“FORMA DE PAGO: El manejo de los recursos del presente contrato se realizara bajo la modalidad de Fiducia de Administración y pagos, el cual consiste en la entrega de los recursos a la Entidad Fiduciaria mediante la Constitución de un Patrimonio Autónomo,

para que esta lo administre y desarrolle la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad señalada.”

Así mismo es pertinente aclarar que en este tipo de convenio de aportes con recursos de fomento, los recursos se transfieren al presupuesto del contratista como recursos suyos propios, conforme a lo establecido en la Asignaciones Modales, en el cual no media la figura de recursos entregados en administración, de tal suerte que el giro de los recursos si bien se realiza a una Fiducia, no debe llevarse a una cuenta de control de Fideicomisos, sino que se lleva al gasto.

*CLAUSULA SEGUNDA-ALCANCE DEL PROYECTO..... “en los términos del presente contrato, y el FONDO TIC hará el aporte de unos recursos de Fomento del FONDO DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION Y LAS COMUNICACIONES al Contratista, con sujeción al esquema de **Asignación Modal**. Los recursos de fomento serán recibidos a través del esquema fiduciario constituido por él en los términos de este contrato, **con la obligación de utilizarlos de manera exclusiva, y por su cuenta y riesgo** para el desarrollo del proyecto Nacional de Fibra Óptica.” La negrilla y subrayado es nuestro.*

Que el esquema de Asignación Modal, se encuentra establecido en el Artículo 1147 del Capítulo IV, del Código Civil, el cual reza:

ARTICULO 1147. DEFINICIÓN DE ASIGNACIÓN MODAL

“Si se asigna algo a alguna persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicarlo a un fin especial, como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada”.

De lo anterior se colige, que al aplicarse el esquema de Asignación Modal en un Convenio de Aportes, se entiende que los recursos son girados como una transferencia al presupuesto del contratista y para un fin específico, con la obligación de utilizarlos por su propia cuenta y riesgo, sin existir la obligación de legalizar dichos recursos ni de recibirlos en administración, al ser incorporados al presupuesto del Contratista como ingreso propio, no procede ninguna figura diferente a registrarlo contablemente en el gasto, para la reciprocidad entre las dos entidades.

Se solicitará concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre el tratamiento contable de los recursos entregados a través de la modalidad de Contratos de Fomento y se aplicará lo pertinente del resultado del concepto solicitado.”

Por lo anterior, se solicita indicar en el caso de los contratos de aportes tal como han sido concebidos por el FONTIC con la estructura de Asignación modal, si deben registrarse en el

gasto público social como lo ha venido haciendo el FONTIC, o es procedente reclasificarlos a una cuenta del activo tal como lo establece la Contraloría General de la República, y en ese caso cuál sería el procedimiento contable.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pese a que en su oficio se mencionó que se adjuntaba copia de un contratos, este no fue enviado, no obstante al revisar EN LA WEB, se encontró en la página www.contratos.gov.co, información sobre los contratos en cuestión. Revisado el contrato 872 de 2013, se determina el objeto y el alcance, así:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: *Mediante el presente contrato, el **CONTRATISTA** se obliga para con el FONDO TIC a implementar el proyecto de Kioscos Vive Digital, mediante el desarrollo de actividades que garanticen el acceso a telefonía e internet, a comunidades en zonas rurales y/o apartadas de los departamentos de Atlántico, Caquetá, Huila, Magdalena, Tolima, Antioquia. Arauca, Casanare, Chocó. Santander y Vichada, de acuerdo con la propuesta presentada.*

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL PROYECTO. El CONTRATISTA se obliga a diseñar, planear, instalar, poner en servicio, administrar, operar y mantener los 1.753 Kioscos Vive Digital en los departamentos adjudicados al mismo, bajo las condiciones de calidad, niveles de servicio y demás requisitos establecidos en los documentos del proceso.

De acuerdo con la propuesta presentada, 519 Kioscos Vive Digital de los 1.753 adjudicados en los departamentos del objeto del presente contrato, tendrán velocidad mejorada.

*Las obligaciones derivadas del presente Contrato se prestarán en los Kioscos Vive Digital adjudicados, cuyas características y condiciones se encuentran descritas en el pliego de condiciones, sus anexos y demás documentos del proceso, así como en la propuesta presentada por el **CONTRATISTA**.”*

De otra parte, la cláusula décimo primera al tratar la forma de pago establece lo siguiente:

“CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. FORMA DE PAGO. *El manejo de los recursos de fomento del Proyecto de Kioscos Vive Digital Fase II, se realizará bajo la modalidad de Fiducia de Administración, y Pagos, la cual consiste en la entrega de los recursos a la Entidad Fiduciaria mediante la constitución de un Patrimonio Autónomo, para que ésta lo administre y desarrolle la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad señalada.*

La utilización del mecanismo de Fiducia tiene como principales beneficios que: i) Permite la estructuración de un cronograma de desembolsos y utilidades, de acuerdo con las

necesidades del proyecto; ii) Permite encomendar a un tercero especializado la realización de los pagos, liberando carga administrativa en el control de los recursos y; iii) Permite un control eficiente de los pagos, con información oportuna y detallada de los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los derechos que se reserva el FONTIC, con relación a los recursos depositados en la fiducia, el artículo sexto establece que:

“CLÁUSULA SEXTA. DERECHOS DEL FONDO TIC. *Mediante el presente Contrato el FONDO TIC tendrá derecho a:*

1. *La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en la cuantía que determine la Interventoría y/o el FONDO TIC, cuando se advierta que éstos no fueron invertidos en la ejecución y desarrollo de proyecto y/o cuando el CONTRATISTA lo destine a fines diferentes a aquellos que se precisan en el presente Contrato.*
2. *La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en el valor del porcentaje de la utilización que no sea autorizada por el Comité Fiduciario.*
3. *La restitución del valor de los Recursos de Fomento, hasta en la cuantía prevista en este Contrato como consecuencia de la terminación del Contrato, de conformidad con los términos y condiciones previstos en la cláusula trigésima del Contrato.*
4. *Hacer electivas las Garantías en los eventos y las cuantías establecidas en el presente Contrato.*
5. *Efectuar las visitas que considere necesarias para verificar la ejecución del Contrato.*
6. *Solicitar al CONTRATISTA, los informes necesarios para Corroborar la debida ejecución del Contrato y el manejo de los recursos.*
7. *Autorizar los desembolsos al CONTRATISTA, una vez verificado el cumplimiento de las condiciones para realizarlo, en los términos de la Cláusula Décima Primera del Contrato.*
8. *Declarar la terminación anticipada del Contrato cuando a ello haya lugar, de conformidad con lo previsto en el presente contrato.*
9. *Aplicar el régimen de facultades que asisten a la ENTIDAD CONTRATANTE previstas en el presente contrato cuando las condiciones de ejecución del contrato así lo requieran.*
10. *Las que confiere la ley, los reglamentos a las entidades contratantes en ejecución de contratos estatales.”*

Con relación, a las condiciones de pago el párrafo primero de la cláusula décimo primera establece que:

“PARÁGRAFO PRIMERO. CRONOGRAMA DE DESEMBOLSOS: *De acuerdo con lo definido en el numeral 2.6.1 del Pliego de Condiciones de la Licitación No.FTIC-LP-08 de 2013, el Desembolso, se realiza de la siguiente manera:*

1. Un primer desembolso a título de anticipo por el valor de **OCHO MIL VEINTISIETE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS DIEZ PESOS MICTE (\$8.027.699.510,00)**, sujeto a: (i) perfeccionamiento y legalización del Contrato de Aporte y (u) Aprobación por parte de la Supervisión del Plan de Manejo del Anticipo. El desembolso del anticipo será realizado tentativamente el 26 de Diciembre de 2013. El anticipo será amortizado en el segundo, tercer y cuarto desembolso, previa legalización del mismo.

2. Un segundo desembolso por el valor de **CINCO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL CIENTO NOVENTA Y UN PESOS M/CTE (\$5.638.685.191,00)** de los cuales debe descortarse la amortización por un valor de **DOS MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS MICTE (\$2.675.899.836,00)** del valor del anticipo previa legalización del mismo. Este desembolso está sujeto a la aprobación por parte de la supervisión, previa verificación de la interventoría, de: (i) Los siguientes documentos de planeación: Informe Detallado de Ingeniería y Operación, Plan de Instalación y Puesta en Servicio, Plan de Mantenimiento, Plan de Gestión Ambiental del Proyecto, Plan de Calidad del Proyecto. Plan de desarrollo de los Web Services; y (ii) estudios de campo del grupo 1 de Kioscos Vive Digital. Este desembolso será realizado tentativamente el 1 marzo de 2014. (...)”

En lo concerniente a la normatividad contable aplicable, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define las características que debe cumplir la información contable pública en los siguientes términos:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** *La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

106. **Verificabilidad.** *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto).*

Para garantizar que la información contable cumpla con las características mencionadas, el RCP prevé que se deben cumplir, entre otros, el principio el de Devengo o Causación, que se define el párrafo 117 del PGCP, Así:

117. **Devengo o Causación.** *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”* (Subrayado fuera de texto)

Bajo esta premisa el Plan General de Contabilidad Pública, define las normas técnicas de contabilidad pública, para cada uno de los grupos de cuentas que hacen parte de los elementos de los estados contables, en dichas normas se establece claramente la noción de activos, deudores, pasivos y gastos, y entre estos la de los gastos por transferencia y gasto público social, así:

“141. **Noción.** *Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones*

que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

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

202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los recursos que una entidad gira a terceros sin que implique la cancelación de una obligación adquirida por la entidad, el Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del RCP, dispone de varios conceptos o cuentas, su utilización depende de la modalidad bajo la cual se entregan los recursos y la esencia económica incorporada en la operación. Algunas de estas cuentas son las siguientes: 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, dichas cuentas son descritas en los siguientes términos:

“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. “

Finalmente, el Manual de procedimientos del RCP, contempla en el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, lo siguiente:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

CONCLUSION

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la información es razonable cuando refleje de manera ajustada a la realidad la situación y la actividad de la entidad contable pública, por lo tanto el Fondo de Tecnología de la información debe reconocer los gastos con sujeción al principios de devengo o causación, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad en el período contable, es decir, deben reconocer el gasto en el momento en que exista efectivamente un flujo de salida de recursos que reduzca el patrimonio público, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de estos.

Cuando lo anterior no se presente y el Fondo en desarrollo de sus funciones de cometido estatal gire recursos a terceros de los cuales se espere que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, es decir mantenga derechos de cobro sobre los mismos, debe reconocer un activo en el grupo de cuentas de deudores.

Por lo anterior, revisado el acto jurídico que da origen a la erogación, se observa que el objeto para el cual se giran los recursos es la implementación del proyecto de Kioscos Vive Digital, mediante el desarrollo de actividades que garanticen el acceso a telefonía e Internet a comunidades en zonas rurales y/o apartadas de varios departamentos del país; FONTIC solo puede reconocer el gasto cuando efectivamente se realicen las actividades que garanticen dicho acceso, porque de no realizarse dichas actividades, el fondo estaría reconociendo un gasto que económicamente no se ha realizado. Por otra parte, en función de la cláusula sexta del contrato, el Fondo conserva el derecho a solicitar la restitución de los recursos hasta tanto se legalicen las actividades contratadas.

Adicionalmente, en la cláusula décima, se aclara que la fiducia se constituye con vocación de Administración y pagos, es decir, que la Entidad Fiduciaria mediante la Constitución de un Patrimonio Autónomo, administra y desarrolla la gestión encomendada por el Fideicomitente, dirigida al cumplimiento de la finalidad de los contratos. Tan es así, que en el párrafo de dicha cláusula, se indica que los desembolsos se realizarán como anticipos de los contratos, o con la aprobación por parte de los supervisores e interventores, una vez verificado el cumplimiento de las actividades.

En síntesis, el Fondo con el giro de los recursos a la fiduciaria debe, reconocer un derecho registrando un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el origen de los recursos. El patrimonio internamente debe controlar los recursos entregados a título de avances y anticipos.

Solo con la legalización de los avances y anticipos y con la autorización de los pagos y giro a los contratistas, el FONTIC debe reconocer el gasto registrando un débito en la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, Siempre y cuando los bienes construidos sean entregados a la comunidad.

Ahora bien, si producto de la ejecución del proyecto se construyen bienes y éstos son entregados finalmente a una entidad territorial u otra entidad pública, inicialmente deberá reconocerse el activo y con la entrega del bien aplicar el procedimiento previsto para una operación de traspaso de bienes entre entidades públicas.

CONCEPTO No. 20152000045481 DEL 14-12-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
<i>Contaduría General de la Nación</i>	<i>Régimen de Contabilidad Pública</i>

329

1	TEMA	Deudores Transferencias Gastos Cuentas por pagar Propiedades Planta y Equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Regalías cuando la entidad ejecutora sea diferente a la Entidad Territorial beneficiaria de estos recursos Reporte de Operaciones Recíprocas por el uso de las cuentas para el reconocimiento de los recursos de regalías y demás operaciones que surgen en la ejecución de estos recursos

Doctor:

HECTOR FABIO CORRALES MONTES

Secretario de Despacho

Despacho de la Secretaría de Hacienda

Gobernación de Risaralda

Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico, radicada con el No 20155500056192 en la cual manifiesta:

“El Departamento de Risaralda recibió por parte de la Corporación Autónoma Regional de Risaralda CARDER, una solicitud de certificación sobre el manejo contable que nuestra entidad dio a los recursos recibidos del Sistema General de Regalías en las vigencias 2014 y 2015 para la ejecución del proyecto de inversión Desarrollo Agroforestal y conservación de Bosques naturales en el Departamento de Risaralda identificado con el código BPIN 201300000421, según Acuerdo 004 de 2013 del OCAD Regional Eje Cafetero:

La Carder realizó la solicitud al Departamento de Risaralda a raíz de un hallazgo determinado por la Contraloría General de la República donde informaba que debía existir reciprocidad entre las cuentas contables que manejan recursos del Sistema General de Regalías entre el Departamento de Risaralda y la Carder, aduciendo que todos los recursos del Sistema General de Regalías debían ser controlados y contabilizados por el Departamento de Risaralda independiente de la entidad que recibiera los recursos y los ejecutara.

De la misma manera se informa que el Departamento de Risaralda no recibió en ningún momento los recursos a que hace referencia la solicitud de certificación de la Carder, ya que la entidad que recibió y ejecutó los recursos fue la Corporación Autónoma Regional de

Risaralda CARDER los cuales les llegan directamente del Sistema General de Regalías, como bien lo expresa el acuerdo 004 de 2013 del OCAD Regional Eje Cafetero. Por lo tanto estos recursos no los incluyó el Departamento de Risaralda en sus registros contables ni presupuestales.

Al revisar el decreto 1949 de 2012 en los artículos 42, 44 y 49, con respecto al manejo de los recursos girados por el Sistema General de Regalías, nos generan confusión con el hallazgo determinado por la Contraloría General de la República a la Carder y con lo informado en el concepto No. 20132000028341 del 24-07-13 emitido por la Contaduría General de la Nación: lo que nos lleva a hacer las siguientes preguntas:

1. Solicitamos nos informen si el concepto 20132000028341 del 24-07-13, está vigente.
2. Solicitamos claridad sobre el manejo contable y en especial de operaciones recíprocas del ente territorial, para nuestro caso Departamento de Risaralda, con los recursos recibidos por el Sistema General de Regalías de forma directa y recibidos por otras entidades que hacen parte del OCAD regional eje cafetero (Departamento de Risaralda).
3. Solicitamos orientación cuando intervienen varias entidades en los recursos que entrega el Sistema General de Regalías, donde el Departamento de Risaralda no recibe los recursos ni es el ejecutor de estos. Para determinar cómo sería el registro contable y su reporte en operaciones recíprocas.
4. Solicitamos claridad sobre lo enunciado en el literal b del numeral 2.3 del concepto No. 20132000028341 del 24-07-13 de la Contaduría General de la Nación, en cuanto a que hace referencia Recursos ejecutados a través de un tercero , si: a) A los recursos del Sistema General de Regalías recibidos y ejecutados por otra entidad que hace parte del OCAD regional eje cafetero (Departamento de Risaralda) o b) A los recursos del Sistema General de Regalías recibidos y ejecutados por el Departamento de Risaralda y donde se realiza el respectivo convenio interadministrativo con otra entidad pública para la ejecución de estos.

En la página Web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se puede consultar los giros por Departamento realizado por el Sistema General de Regalías y en la cual se evidencia que a pesar de que el Departamento de Risaralda no recibe ni es el ejecutor de los recursos pareciera que fuera el responsable de la recepción de los giros y tuviera el control de los recursos que llegan al territorio departamental.

El Decreto 1949 de 2012 en el artículo 42 establece: Artículo 42. ESTADOS FINANCIEROS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALIAS. Los Estados Financieros del Sistema General de Regalías registrarán y revelarán la información relativa a los derechos e ingresos por regalías, así como los gastos y obligaciones por las asignaciones a las entidades

beneficiarias y por los gastos del sistema establecidos legalmente. Las entidades beneficiarias de las asignaciones serán responsables de la ejecución de los recursos girados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como de los registros contables a los que haya lugar. (Negrilla y subrayado fuera de texto). La Ley antes referida contradice el hallazgo determinado por la Contraloría General de la República a la Carder por cuanto quien ejecuta los recursos es el responsable de los registros contables que haya lugar.

Por lo antes descrito, el Departamento de Risaralda solicita de la Contaduría General de la Nación claridad sobre todo el manejo contable de los recursos recibidos por el Sistema General de Regalías donde el Departamento es ejecutor y donde no lo es.

En los siguientes términos atendemos su consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

El concepto No 20132000028341 del 24-07-13, dirigido a Doctora DILIA ANGELICA SANCHEZ, Contadora Pública S.G.R. Gobernación del Cauca, expresa en sus conclusiones lo siguiente:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye

Mediante la Resolución 139 Marzo de 2012, la Contaduría General de la Nación- CGN definió el tratamiento contable de los recursos del Sistema General de Regalías, en relación con:

1. Registros Contables en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la contabilidad del Sistema General de Regalías-SGR.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de responsable de elaborar los Estados Financieros del S.G.R., debe llevar la contabilidad del Sistema, en forma independiente, cuyo alcance comprende: el reconocimiento de los derechos por causación, de los ingresos y el recaudo de las regalías, la causación de los rendimientos financieros que generen los recursos, las transferencias a los beneficiarios de las regalías, así como el reconocimiento de los gastos del Sistema por concepto de fiscalización, monitoreo, seguimiento, control y evaluación y los demás gastos de funcionamiento del mismo.

En consecuencia, para la causación de los recursos asignados a los beneficiarios de los mismos, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y

acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Registro Contable de las Entidades Territoriales

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, el procedimiento contable, define el reconocimiento del derecho a las transferencias por regalías y la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión. En consecuencia el tratamiento contable es el siguiente.

2.1- Reconocimiento del derecho

La Entidad territorial, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2.2- Recaudo de los recursos por Regalías Directas

Con la recepción de los recursos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.3- Ejecución Proyectos de Inversión

a) Recursos ejecutados por la misma entidad territorial

Cuando los recursos son ejecutados por la misma entidad territorial, para el reconocimiento contable de gastos se debita la subcuenta y cuenta de la clase 5- GASTOS, o la subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda, con crédito a la subcuenta 240101- Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) Recursos ejecutados a través de un tercero

Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran convenios interinstitucionales, los registros contables en cada una de las partes, es la siguiente:

La entidad territorial, debe reconocer un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad ejecutora de los proyectos de inversión, debe-reconocer en su contabilidad este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301- En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de 'la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

En caso que se adquieran bienes y se defina que son de propiedad del ejecutor, este último debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)"

Así mismo la CGN ha expedido otros conceptos relacionados con el tema, entre los cuales se resalta el identificado con el radicado No. Radicado CGN N° 20142000000161 de fecha

27-01-2014, dirigido al doctor Jorge Castañeda Monroy, *Contador General de Bogotá D.C., el cual señala: “el tratamiento contable para el reconocimiento de transferencias de recursos por regalías cuando la entidad receptora sea diferente a la Entidad Territorial, y el reporte de Operaciones Recíprocas por el uso de las cuentas para el reconocimiento de los recursos de regalías y demás operaciones que surgen en la ejecución de estos recursos.”*

Anexamos copia de este concepto por cuanto es aplicable al caso por usted consultado.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Pregunta No. 1.

Sobre este interrogante, le informo que el concepto 20132000028341 no ha sido derogado, y dado su carácter vinculante, es aplicable para el tratamiento contable de los recursos de las regalías por parte de las Entidades Territoriales beneficiarias y para los entes ejecutores de estos recursos.

Numerales 2, 3 y 4

Con el objetivo aclarar las inquietudes planteadas en los numerales 2, 3 y 4, a continuación se señala el tratamiento contable que debe aplicar el Departamento de Risaralda en su calidad de Entidad Territorial, en relación con los recursos asignados para el desarrollo del proyecto de inversión de Desarrollo Agroforestal y conservación de Bosques naturales enunciado en la consulta, convenio para el cual fue designado por el OCAD la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, según lo expresado en la consulta.

En primer lugar, las Entidades Territoriales, de conformidad con la constitución política, son los Departamentos, Municipios y Distritos, quienes deben reconocer los ingresos por concepto de transferencia por regalías, bien sea por asignación directa o por asignación de los respectivos Fondos Territoriales, con independencia de que estos recursos no sean ejecutados por la misma entidad territorial sino por un tercero con fundamento en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías y las conclusiones señaladas por en el concepto No. No 20132000028341, señalado en la consulta.

Por lo tanto, los registros contables son los siguientes:

- **Registros contables en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la contabilidad del Sistema General de Regalías-SGR:**

Para la causación de los recursos asignados a los beneficiarios de los mismos, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Registro Contable de las Entidades Territoriales y en las entidades ejecutoras.

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión, en consecuencia el Departamento en su calidad de entidad territorial beneficiaria de los recursos, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, quien actúa como ejecutora de los mismos, el Departamento de Risaralda, debe registrar un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la CARDER, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301 - En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

El departamento de Risaralda por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de 'la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que su titularidad es del ejecutor, el Departamento procederá a retirarlos de su contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

El ente ejecutor, es decir la CARDER debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3) Operaciones recíprocas:

Así las cosas, surgen operaciones recíprocas por los siguientes registros:

Por el reconocimiento contable de las transferencias por regalías, enunciadas en los numerales 1 y 2.

- Saldos de las subcuentas 541301-Asignaciones directas, registrada por el SGR, con la subcuenta 441301-Asignaciones directas, utilizada por la entidad territorial.
- Saldos de las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías, registrada por el SGR, con la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, registrada por la entidad territorial.
- Por el manejo de recursos de regalías entregados en administración por parte de la Entidad Territorial y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos, por los derechos reconocidos en la Entidad Territorial en la cuenta 142402- En administración, y las obligaciones reconocidas por la entidad ejecutora en la cuenta 245301-En administración.

CONCEPTO No. 20152000045671 DEL 15-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Procedimiento contable para adelantar la depuración de saldos por concepto de derechos de la Empresa Inmobiliaria Cundinamarquesa, con fundamento en los procesos y procedimientos adoptados internamente por esta entidad, al no lograr individualizar o desagregar los saldos de activos tras efectuar razonablemente todos los esfuerzos para hacerlo.

Doctor
LUIS ALBERTO MONTOYA ARANGO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha diciembre 1 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005718-2, en la que señala:

De manera atenta, me permito solicitar se me informe que resoluciones vigentes se aplican en el proceso de depuración contable de la cuenta de deudores, donde actualmente tengo un contrato de consultoría con la Empresa Inmobiliaria Cundinamarquesa.

Existen unas partidas en la cuenta deudores de años anteriores desde el 2004 hasta el 2012, a la fecha no se han encontrado soportes y la entidad sugiere que esas cuentas se depuren por prescripción.

Mi pregunta ¿es viable depurar las partidas cuando no se cuentan con los soportes?

Se hizo una depuración contable en el año 2005 de partidas anteriores a esta y se reclasificaron en valores globales a la cuenta de deudores, dentro de la búsqueda de información no ha sido posible encontrar el soporte que sustente esta depuración realizada en el año 2005, los cuales son valores significativos, estas partidas como se pueden castigar y con base a que normatividad”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico de fecha diciembre 7 de 2015, se complementa la información sobre los antecedentes relacionados con el asunto consultado, indicando:

“La Empresa Inmobiliaria Cundinamarquesa, Empresa Industrial y Comercial del Estado, pertenece a la Gobernación de Cundinamarca, y su objeto social es celebrar y

ejecutar todos los actos, negocios y operaciones inherentes a la prestación de toda clase de servicios relacionados con bienes inmuebles de los sectores público y privado.

El contrato que suscribí, es la depuración de la cuenta deudores de las partidas glosadas por la Controlaría de Cundinamarca, de las cuales solicito se me aclare las siguientes inquietudes:

1. En diciembre de 2005 se registró en la contabilidad un valor global de \$338 millones, correspondiente a un proceso de depuración realizado de años anteriores.

Al revisar los documentos soportes, no se encontró evidencia de la individualización de dicho valor.

Teniendo en cuenta que no es posible obtener prueba documental sobre su existencia, ¿es viable excluir esta partida de los estados contables?

2. Existen en la cuenta de deudores (Gobernación de Cundinamarca) un saldo a mayo de 2004 por \$430 millones de años anteriores, por el cambio de programa contable, no ha sido posible determinar su individualización en el programa del 2004 hacia atrás.

¿Es posible castigar esta partida, teniendo en cuenta su antigüedad, y falta de soportes?

3. Existen partidas individuales de los años 2004 al 2012, que a la fecha están pendientes de cobro y posiblemente pueden ser reclasificaciones.

¿Es posible reclasificar estas partidas en Cuentas de Orden?

Si al realizar las gestiones administrativas se recupera la cartera, ¿se procede nuevamente a incorporarlas en el estado contable?

4. La entidad no cuenta con provisión cuentas incobrables, ¿se le puede sugerir crear este concepto para tener como castigar deudas de difícil de cobro?

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar:

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de los Deudores a que hace referencia el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 154 y 156, se señala:

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

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “*Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables*”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2º de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.”

Ahora bien, el anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2 del mismo, señala:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.”
(Subrayados fuera de texto)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8. y 3.11, de la citada Resolución, señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

*3.11. **Comité Técnico de Sostenibilidad Contable**, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”*

CONCLUSIONES

- **En relación con la obligatoriedad de que la información contable sea confiable**

La información contable pública debe ser confiable para que se constituya en elemento fundamental para que una Entidad Contable Pública ECP pueda alcanzar sus objetivos, para tal efecto debe elaborarse a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos, de tal forma que esta pueda conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y su patrimonio.

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la información contable pública debe ser verificable. Ello se cumple si es posible comprobar, a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin ningún sesgo.

- **En relación con la obligatoriedad de adelantar toda la gestión administrativa necesaria para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables**

De otro lado, es importante recordar que la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, actualmente se encuentra vigente y, por tanto, de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, dado que a la Empresa Inmobiliaria Cundinamarquesa le corresponde aplicar el RCP precedente, debe atender la regulación sobre control interno contable a que se refiere la mencionada Resolución, en donde señala que las entidades deben adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables cuando identifique que existen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período, proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, cuando se trate del proceso de depuración de la información contable para el que la entidad adelantó toda la gestión administrativa pertinente a su alcance en

procura de establecer el origen y la realidad jurídica, administrativa, económica o financiera de cada partida que conforma un determinado saldo contable, sin lograrlo, la autorización para la realización de los ajustes contables debe corresponder a las instancias jerárquicas de la empresa que tengan competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en manuales de funciones, procesos y procedimientos internos, es decir, que una decisión en tal sentido no depende de pronunciamiento alguno de la Contaduría General de la Nación.

Por tanto, a menos que exista una disposición diferente en la regulación superior o en los estatutos de la entidad cuando una entidad contable pública, como es el caso de la Empresa Inmobiliaria Cundinamarquesa, advierta situaciones que desvirtúen sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, quien tiene la competencia para establecer el procedimiento correspondiente es la misma entidad, teniendo siempre presente para ello, que las decisiones adoptadas deben considerar los criterios definidos en la normatividad contable pública vigente.

En consecuencia, dado que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, si bien no es una condición *sine qua non*, correspondería a las instancias jerárquicas competentes de la empresa definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento, por lo que se recomienda recurrir a esta instancia cuando se trate de adoptar un procedimiento administrativo extraordinario para adelantar la depuración de saldos contables, es decir, cuando se adviertan situaciones que desvirtúen los resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, siempre que correspondan a criterios definidos en la normatividad contable pública.

- En relación con el procedimiento contable para la depuración de saldos correspondientes a derechos, cuando no se ha logrado individualizar cada partida ni establecer el origen de la misma

La entidad deberá debitar o acreditar, según el caso, la Cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES del grupo 48 OTROS INGRESOS, cuando se trate de la depuración de bienes o derechos relacionados con ingresos reconocidos en vigencias anteriores, ya sea por: (i) por la interpretación deficiente de los hechos, (ii) por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro inicial, (iii) por la inadecuada interpretación de los principios, normas técnicas y procedimientos señalados por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente o (iv) por deficiencias en el reconocimiento por limitaciones en la información disponible en el momento del registro inicial.

Ahora bien, cuando tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo, la entidad no logra individualizar o desagregar saldos de activos o pasivos; es decir, cuando adelantó un proceso de investigación, que incluyó, entre otros aspectos, la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad

mediante el cual que dio entrada de partidas en el sistema de información contable, ejecutando rigurosamente todos procedimientos administrativos a su alcance, en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, utilizando para ello, entre otros, mecanismos alternos de comprobación tales como circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación, con el objeto de establecer la existencia real de los bienes, derechos y obligaciones, demostrando fehacientemente la imposibilidad de encontrar dichos soportes, conformar con todo ello un expediente, en el que, además, se incluyeron declaraciones de funcionarios o exfuncionarios, dejando constancia sobre la imposibilidad de establecer el origen de la partida.

En consecuencia, frente al caso consultado, por tratarse una situación originada en circunstancias de carácter extraordinario, la depuración procedería únicamente si se aplicó previa y rigurosamente un procedimiento administrativo como el señalado en el numeral 2 de estas conclusiones. Para tal efecto, para retirar partidas del activo se debitará la Subcuenta 320801 Capital fiscal de la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los deudores respectivos.

Cuando se desarrolle o implemente un procedimiento como el anteriormente señalado, la entidad deberá poner a disposición de los órganos de control respectivo, copia del expediente que contenga todas las actuaciones que demuestren los esfuerzos que razonablemente fueron adelantados.

De otro lado, de conformidad en lo señalado por el Contador General de la Nación en el numeral 3.2 del anexo a la Resolución 357 de 2008, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, la entidad puede seleccionar y aplicar una política contable donde establezca que los deudores que han sido retirados de los activos se reclasifiquen a Cuentas de Orden deudoras, para lo cual se recomienda determinar el lapso de tiempo que se espera permanezcan allí. Igualmente, si en desarrollo de la gestión administrativa o jurídica se aclaran y recuperan derechos depurados mediante un proceso de carácter extraordinario como el señalado anteriormente, se deberá incorporar la partida mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los deudores respectivos y crédito en la Subcuenta 481008 Recuperaciones de la Cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS.

No sobra recordar que como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, la entidad debe reconocer el deterioro de los derechos que se estimen incobrables, ajustando permanentemente tal estimación de acuerdo con su evolución. El cálculo de ese deterioro debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y debe efectuarse por lo menos al cierre del período contable. El reconocimiento del deterioro de deudores los afecta el gasto. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas

diferentes a cualquier forma de pago procede el retiro de la partida afectando la provisión inicialmente reconocida.

Por último, frente a la depuración contable antes descrita, de conformidad con lo señalado en el Instructivo 002 de 2014 mediante el cual la Contaduría General de la Nación entregó las “Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, al elaborar el estado de Situación Financiera de Apertura ESFA la entidad deberá reconocer el ajuste, debitando o acreditando, según el caso, la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando se trate de ajustes por ingresos o gastos reconocidos en vigencias anteriores o, la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL cuando corresponda a ajustes por circunstancias o situaciones de carácter extraordinario.

CONCEPTO No. 20152000045681 DEL 15-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Cuentas por pagar Otros Activos Otros Pasivos Gastos Ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los convenios interadministrativos Arrendamiento bajo la modalidad de software como servicio, planteado en el literal Criterios para la clasificación de los gastos derivados de la ejecución de contratos.

Doctora
GLORIA CELIS JUTINICO
Contadora
UAE SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500053382 en la cual formula la siguiente consulta:

“La Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo es una Entidad del orden nacional, adscrita al Ministerio del Trabajo, es una iniciativa del Gobierno Nacional que busca el encuentro entre la oferta y la demanda laboral del país de manera transparente, ágil y eficiente.

Su misión es asegurar el diseño, la operación, el seguimiento y la evaluación del servicio público de empleo, el desarrollo de instrumentos para su gestión y la administración de los recursos públicos para la gestión y el mejoramiento continuo del servicio. El Servicio Público de Empleo tiene por función esencial lograr la mejor organización posible del mercado de trabajo, para lo cual ayudará a los trabajadores a encontrar un empleo conveniente, y a los empleadores a contratar trabajadores apropiados a las necesidades de las empresas; puesta en contexto frente al cometido estatal de la Entidad, agradezco su orientación frente a diversas situaciones de la que me surge inquietud, respecto a la realidad económica que se debe revelar en la información contable.

La Unidad durante la vigencia actual ha venido desarrollando una serie de políticas y estrategias que obedecen al cumplimiento de la misión y de metas propuestas por el Gobierno Nacional, las cuales se resumen a continuación para su contextualización y posterior orientación:

- *La Unidad Administrativa Especial ha firmado a la fecha, aproximadamente 15 Convenios Interadministrativos, de Cooperación y/o de Asociación con diferentes entes territoriales así como con Cajas de Compensación Familiar. Un ejemplo, que evidencia la generalidad de este tipo de actividades que emprende la Unidad, es el Convenio de Cooperación firmado con la Caja de Compensación del Meta COFREM, cuyo objeto corresponde a Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para continuar con la operación y funcionamiento de /os diez puntos de atención del Servicio Público de Empleo operados por la Caja en el departamento del Meta”. El alcance de este objeto comprende todas las actividades necesarias para continuar con el funcionamiento y fortalecimiento a los Centros de Empleo. El valor del Convenio es de \$ 531.000.000 (QUINIENTOS TREINTA Y UN MILLONES DE PESOS), destinados a la contratación del recurso humano, operación y funcionamiento, de los cuales la Unidad aporta \$ 300.000.000, que financia principalmente recurso humano y publicidad y COFREM aporta \$ 231 000000; recursos que redundarán en mejorar la calidad del servicio, eficiencia y ofrecimiento de orientación laboral acertiva con una mejor gestión de la colocación de vacantes.*

En este sentido y dada la generalidad que los aportes de La Unidad se destinan, principalmente para pago de recurso humano, la orientación que se solicite es debido a que el ente territorial o Caja de Compensación legaliza de forma mensual los recursos entregados mediante informe financiero, en que detalla cada uno de los conceptos de gasto, al respecto la Unidad deberla: 1) ¿Reconocer en el gasto cada uno de los

conceptos como publicidad, honorarios, refrigerios, logística, capacitación? 2) ¿Reconocer en una cuenta del gasto, un valor total como ejecución de un solo programa? .3) ¿Cómo debería ser el tratamiento cuando los recursos se entregan a una caja de compensación y cuando se entrega a un ente territorial?

- En el marco del programa de empleo rural temporal contenido en el “Pacto Agrario firmado por el Gobierno Nacional como respuesta a una serie de necesidades requeridas por el sector, la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo recibe recursos por la suma de \$ 53000.000.000 (CINCUENTA Y TRES MIL MILLONES DE PESOS) para ejecutar en la vigencia actual y siguiente, y que tras aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros con municipios y asociaciones campesinas, se materializarán proyectos que generarán obras, construcciones y/o mantenimiento de espacios de interés general y de beneficio común como: adecuaciones de vías, construcción y mejoras de espacios públicos, mantenimiento de canales de agua o cunetas, entre otros.

El aporte de la Entidad principalmente obedece al pago de mano de obra necesaria para ejecutar los mencionados proyectos, ya que el de los municipios y asociaciones gremiales apalancarán maquinaria y herramientas necesarias para dicho fin.

Como la Unidad no cuenta con la capacidad operativa para seleccionar y contratar la mano de obra requerida como aporte a los proyectos rurales, firmó contrato interadministrativo con la Federación Nacional de Departamentos, para que realizar convocatorias, seleccionará el personal idóneo y pagará gastos relacionados a nómina, y en términos generales para la implementación, administración y ejecución del proyecto.

Al operador del Proyecto (Federación Nacional de Departamentos) se le entregarán los recursos de acuerdo al cronograma de actividades y entrega de productos fijados para la ejecución del Programa, los cuales deberán legalizarse ante la UAESPE de forma mensual, discriminado por conceptos. La inquietud al respecto es ¿a qué cuenta contable debería reflejarse la ejecución del Pacto Agrario, en lo concerniente a la línea de empleo rural temporal?

c) La Unidad en cumplimiento de su misión y cometido estatal que corresponde entre otras, la de diseñar y operar el Sistema de Información del Servicio Público de Empleo y el desarrollo de instrumentos para la promoción de la gestión y colocación de empleo, contrató bajo la modalidad de software como servicio, una solución informática, que permita atender de manera oportuna, eficiente, segura, con la infraestructura tecnológica adecuada y con los ajustes requeridos, la operación de gestión y colocación de empleo, actualmente el contrato se encuentra en fase de ejecución por la suma de DOS MIL NOVECIENTOS CINCO MILLONES SETECIENTOS

NOVENTA Y UN MIL PESOS MICTE (\$2.905.791.000), que abarca 2 vigencias presupuestales, dado el impacto que tiene la adquisición del servicio y la continuidad que requiere el mismo. Adicionalmente el contrato contempla en la cláusula vigésima octava: “Propiedad intelectual: La propiedad patrimonial de los desarrollos adicionales, complementarios y mejoras que se realicen durante la ejecución del contrato por solicitud de la Unidad del Servicio Público de Empleo que no hayan sido presentadas al inicio del Contrato serán de LA UNIDAD.

El software como servicio, técnicamente, es un término que se usa para describir cuando los usuarios rentan o usan a manera de préstamo un software en línea en lugar de instalarse en el equipo o hardware.

Al respecto, se solicita a la Contaduría General de la Nación, ¿qué cuenta contable es idónea para reconocer y reflejar correctamente la contratación del software como servicio y qué incidencia contable podría tener la cláusula que hace referencia a que los desarrollos tecnológicos realizados durante la ejecución serán propiedad de la Entidad?

d) Recientemente la Entidad firmó un Convenio de Asociación con la Fundación Corona, por la suma de \$300.000.000; con, el objeto de dotar tecnológicamente a 4 centros de empleo que ofrezcan servicios integrales a personas en alguna situación de discapacidad. Igualmente la Unidad firmó un Convenio de Cooperación por \$ 200.000.000 con la Organización Iberoamericana de Seguridad Social con el propósito de transferir conocimiento sobre experiencias significativas encontradas en otros países e incorporar estrategias del mundo de la seguridad social en lo laboral al Servicio Público de Empleo en Colombia. La orientación solicitada es conocer qué cuenta contable es la apropiada para clasificar correctamente esta inversión.

La Unidad tiene en ejecución programas particulares y propios de su misión que al intentar clasificarlos contablemente en una cuenta del gasto que refleje la realidad económica y que simultáneamente sirva de instrumento para la medición de la gestión y toma de decisiones, resulta dispendioso encontrar el concepto apropiado que enmarque la realidad de lo que se contrata o adquiere, y clasificar la mayoría de programas en la Cuentas 521190- Otros gastos generales resulta poco dicente a los diferentes usuarios de la información contable; además de superar un porcentaje mayor al 5% del valor de la cuenta a la cual forma parte, contrariando lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

e) La Unidad envió mediante oficio CGN No. 201S550001727-2 solicitando concepto respecto a si todo lo que enmarca la misión de la Entidad podría considerarse gasto público social, en el entendido que las acciones de la Unidad están dirigidas a minimizar barreras de acceso al de Empleo mercado laboral. Al respecto, las actividades que realiza la Entidad enmarcadas en sus proyectos de inversión son un

medio pero no garantizan el fin, es decir, la Unidad crea estrategias y mecanismos para ofrecerle a los colombianos más y mejores oportunidades de trabajo pero la Entidad no asegura que los colombianos puedan lograr un trabajo. La respuesta que obtuve por parte de la CGN, frente a esta inquietud, es que no era viable determinar el tipo de gasto, toda vez que es la Entidad la que debe evaluar, clasificar y reconocer los gastos en consonancia con lo dispuesto en el régimen de Contabilidad Pública. Sin embargo, al afectar en SIIF Nación, el rubro C-670-1300-1 “Diseño una serie de estrategias y apuestas para el empleo nacional” la incidencia contable generada, parametrizada por la CGN, es a la cuenta 555003-Gasto público social- subsidios asignados, como también lo refleja la tabla de eventos TCON 007.

Por Lo anterior, me gustaría conocer su criterio que tuvo la CGN para clasificar contablemente, lo concerniente a ese rubro, para esclarecer si lo que hace la Entidad es gasto público social, teniendo en cuenta que la respuesta al concepto solicitado es que el gasto sería clasificado de acuerdo a criterio profesional, y claramente mi criterio es que no es un gasto público social por lo anteriormente expuesto, pero no quisiera contrariar al órgano rector en materia contab¹ cuando clasifica algunas partidas en Gasto público social.

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteadas las inquietudes:

CONSIDERACIONES

11. Convenios Interadministrativos planteados en los literales a, b y d.

Sobre el reconocimiento de los contratos o convenios interadministrativos, la Contaduría General de la Nación ha expedido varios conceptos, entre ellos, el No. 20132000036131 dirigido al Brigadier General EDGAR SÁNCHEZ MORALES Director Administrativo y Financiero Policía Nacional, el cual concluye lo siguiente:

“De acuerdo con lo expuesto se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración, aspectos que analizados a la luz de las disposiciones tanto del Marco Conceptual, como del Catálogo General de Cuentas, brindan los elementos de juicio que permiten formular los registros contables de las transacciones derivadas del tipo de relación contractual suscrita.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado se puede establecer los siguientes tratamientos contables para la entidad ejecutora, así:

1. ACTO JURIDICO MEDIANTE EL CUAL SE RECIBEN RECURSOS EN ADMINISTRACIÓN / Ente Ejecutor

Este tipo de acto jurídico se caracteriza porque la entidad que entrega los recursos sigue siendo la dueña de los mismos, los entrega a la entidad ejecutante a título de administración sin que medie encargo fiduciario, y por ende no hay transferencia de dominio de los recursos monetarios, así estos sean entregados por partes. Su tratamiento contable corresponde a:

- **Percepción de los recursos**

Los recursos recibidos para ser administrados por el ente ejecutor para la realización del objeto de este tipo de actos jurídicos, se reconocen mediante un débito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con independencia de la forma en que la entidad reciba los recursos, es decir si los recibe de forma parcial o total.

- **Desembolsos para la ejecución del objeto contractual.**

Los gastos o egresos simultáneos a la ejecución del acto jurídico, se reconocen como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en el entendido de que los conceptos de egreso no constituyen gasto o costo de la operación propia del ente ejecutante.

Es de precisar que el ente ejecutante debe llevar un estricto control a nivel auxiliar de la cuenta de Recursos recibidos en administración, a fin de llevar en detalle el manejo del recibo y la aplicación de los recursos, para la correspondiente rendición de cuentas, siendo que el concepto de costo o gasto final lo reconoce el dueño de los aportes, con base en los respectivos soportes que sustentan los egresos. Es de observar que en los casos en que los recursos recibidos no sean ejecutados en su totalidad, se debe efectuar el correspondiente reintegro a sus dueños.

- **Reintegro de los recursos no ejecutados.**

El reconocimiento contable de los recursos no ejecutados en este tipo de actos jurídicos, constituye un menor valor de los recursos recibidos, que se debe registrar mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. ACTO JURIDICO MEDIANTE EL CUAL SE PACTA UNA CONTRAPRESTACIÓN / Ente ejecutor

Este tipo de acuerdo contractual se caracteriza porque el contratante busca obtener del ente ejecutor la prestación de un servicio específico, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, es decir que se configura un pago que conlleva una contraprestación. Así mismo, se debe tener en cuenta que en este tipo de actos jurídicos hay transferencia de dominio de los recursos monetarios en el momento en que el ejecutor entregue el bien o preste el servicio, por cuanto corresponde a una contraprestación por dichos bienes o servicios. De acuerdo con las características mencionadas, el tratamiento contable corresponde a:

• Percepción de los recursos

Los recursos recibidos se perciben a título de contraprestación por la realización de una obra, la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, de forma que son valores que tienen el carácter de ingreso para el ente ejecutor, por tratarse de una remuneración o contraprestación por la realización del objeto contractual, pago que bien se puede recibir con posterioridad a la ejecución del acto contractual o a título de anticipo, según se haya pactado.

Cuando el pago se recibe con posterioridad a la ejecución del objeto contractual, en primera instancia debe registrarse la causación del respectivo ingreso con cargo a Deudores, según la naturaleza de la transacción, y en el momento del pago, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta y cuenta del Grupo 14-DEUDORES afectada originalmente.

La percepción anticipada de los recursos para la ejecución del acto jurídico celebrado, se reconoce con un débito a la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, por cuanto aún no se ha entregado el bien o prestado el servicio por parte del ejecutor.

El registro de los ingresos se realiza en la medida en que se va ejecutando y se cumple con el objeto contractual, mediante un débito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y como contrapartida un crédito en la

correspondiente subcuenta y cuenta de la clase 4- INGRESOS, según la naturaleza de la transacción, en atención a lo dispuesto en el principio de Devengo o causación contenido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

• ***Ejecución del objeto contractual***

Por su parte, el reconocimiento de los importes relacionados con la ejecución del objeto contractual, se asumen por parte del ente ejecutor como un mayor valor de sus costos y/o gastos mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas de las clases 5. GASTOS, o 7. COSTOS DE PRODUCCIÓN, según corresponda al concepto de desembolso imputable al contrato, con contrapartida a los respectivos pasivos o abono a los inventarios o cargos diferidos por los elementos que se consuman. Lo anterior permite asociar los costos y/o gastos con los correspondientes ingresos percibidos para la ejecución del acto jurídico, en cumplimiento a lo dispuesto en el principio de Asociación, contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.”

Adicionalmente, para responder la consulta se tendrá como soporte la copia los textos de los convenios Interadministrativo suscritos entre la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo- UAESPE, con la Caja de Compensación del Meta COFREM, Federación de Departamentos y la Fundación Corona, planteados en los literales a, b, y d de la consulta:

- **Convenio suscrito entre la UAESPE con la Caja de Compensación del Meta COFREM.**

El convenio 258 de 2015, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo y la Caja de Compensación del Meta –COFREM, en las siguientes cláusulas, dispone:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para continuar con la operación y el funcionamiento de los diez puntos de atención del Servicio Público de Empleo operados por la Caja de Compensación Familiar -Cofrem, en los municipios de Acacias, Guamal, San Martín, Granada, Vista Hermosa, Puerto López, Puerto Gaitán, Cabuyaro, Cumaral y Barranca de Upia en el departamento del Meta.

PARÁGRAFO PRIMERO. - ALCANCE DEL OBJETO: El objeto comprende las actividades necesarias y requeridas para continuar con el funcionamiento y el fortalecimiento de los Centros de Empleo de los municipios del Departamento del Meta descritos en el objeto del convenio, así como de la Unidad móvil dispuesta por EL ASOCIADO - COFREM, las cuales se encuentran descritos en el Anexo N° 01 “Descripción Detallada de las Actividades”, el cual hace parte integral del estudio previo.

CLÁUSULA SEGUNDA. - PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del Convenio de Cooperación será de SEIS (06) MESES y en todo caso sin exceder del 31 de diciembre de 2015, previo perfeccionamiento del convenio y firma del acta de inicio.

CLÁUSULA TERCERA. - VALOR ESTIMADO DEL CONVENIO: El valor total del convenio es de TREINTA Y UN MILLONES DE PESOS MICTE (\$531.000.000), discriminados de la siguiente manera:

APORTES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DEL SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO. El total de los recursos aportados por la Unidad es de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS MICTE (\$300.000.000), en dinero efectivo los cuales serán destinados a la contratación del recurso (humano, operación y funcionamiento.

CLÁUSULA SEXTA. - COMPROMISOS DE LAS PARTES

La Caja de Compensación Familiar - COFREM, se compromete a:

1. Aportar los recursos estimados con base en los conceptos, descripciones y valores descritos en el anexo técnico y financiero que hará parte integral del Convenio.

2. Destinar los recursos presupuestales aportados por la Unidad Administrativa del Servicio Público de Empleo, exclusivamente para el cumplimiento del objeto y compromisos del convenio.

(...)

15. Dar ingreso de los bienes adquiridos a través de este Convenio a los inventarios y registros contables de bienes, si a ello hay lugar.

0

16. Entregar los informes de gestión, financieros y demás que requiera la Unidad, a los 20 días

calendario de cada mes. (Subrayado fuera de texto)

(...)

- Contrato interadministrativo suscrito ente la UAESPE con la Federación de Departamentos

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: El objeto del presente contrato interadministrativo se refiere a la prestación de servicios integrales para la operación y desarrollo del programa de empleo rural temporal en el marco del Pacto Nacional por el Agro y Desarrollo rural, con el fin de lograr el fortalecimiento y mejorar la competitividad de los departamentos y municipios del país. ALCANCE DEL OBJETO: Realizar el acompañamiento en el desarrollo y elaboración de planes, proyectos y programas integrales de desarrollo de los niveles regional y nacional, encaminados a la generación de empleo formal mediante la

ocupación temporal de trabajadores rurales. Lo anterior, de acuerdo con la descripción, especificaciones y demás condiciones establecidas en los estudios y documentos previos y la propuesta presentada por LA FEDERACION, los cuales hacen parte integral de este contrato. CLÁUSULA SEGUNDA. PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo del presente contrato es de siete (07) meses contados a partir de la suscripción del acta de inicio, previo registro presupuestal y aprobación de la garantía de cumplimiento. CLAUSULA TERCERA. - VALOR: El valor total del contrato es por CINCUENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL CIENTO OCHENTA Y TRES PESOS (\$ 52.408.469.183.00) MICTE, incluidos todos los impuestos, derechos, tasas, contribuciones y demás costos que se causen con ocasión del perfeccionamiento, ejecución o liquidación del contrato. (...) CLÁUSULA QUINTA. -FORMA DE PAGO: La Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo pagará a LA FEDERACIÓN el valor del contrato, de la siguiente manera: Primer pago: correspondiente al quince por ciento (15%) del valor total del contrato previa entrega y aprobación por parte del supervisor, de los siguientes productos: (...)

Segundo pago: correspondiente al veinte por ciento (20%) del valor total del contrato, previo entrega y aprobación por parte del supervisor de un informe donde se evidencie el cumplimiento del 80% de las entidades territoriales del proyecto, soportado en los siguientes documentos (...)

Tercer pago: correspondiente al veinte y dos por ciento (22%) del valor total del contrato, previo entrega y aprobación por parte del supervisor de un informe donde se evidencie el cumplimiento del 100% de las entidades territoriales del proyecto, soportado en los siguientes documentos: (...)

CLÁUSULA SEXTA.- OBLIGACIONES DE LA FEDERACION: 1. OBLIGACIONES GENERALES DE LA FEDERACIÓN: (...) LA FEDERACION, debe cumplir con el objeto del contrato, de acuerdo con todas y cada una de las obligaciones establecidas en los estudios previos, los cuales hará parte integral del contrato, además de los protocolos y documentos de metodología que le entregue la UNIDAD; (...) 1) Presentar a LA UNIDAD informes sobre el desarrollo del objeto contractual y de las obligaciones a su cargo, mensualmente o cada vez que sean requeridos y respondiendo a las especificaciones solicitadas en cada caso; (...) 5.OBLIGACIONES DE TIPO FINANCIERO. a) Cuenta Bancaria. LA FEDERACION deberá abrir una cuenta de en una entidad bancaria debidamente autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia para operar en el país, para manejo exclusivo de los recursos objeto del contrato. En esta cuenta bancaria, se administraran los recursos del mismo. La Certificación de la Entidad Bancaria de la apertura, número y tipo de cuenta, deberá entregarse a LA UNIDAD, con el fin de incorporar esta información en el texto del contrato; b) Consignación de los Rendimientos Financieros. Las rendimientos financieros que se llegaren a generar, originados en los recursos aportados por LA UNIDAD, deberán ser consignados dentro de los siete (7) primeros días del mes siguiente al de su recaudo, en la(s) cuenta(s) bancaria(s) que LA UNIDAD señale por escrito, por intermedio del supervisor designado, c) LA FEDERACION, no podrá hacer uso a su favor o para otros conceptos distintos de los recursos girados a la cuenta bancaria con destino exclusivo al pago de la

remuneración de los participantes por nómina y lo para el pago de las prestaciones, seguridad social, liquidaciones y/o adquisición de dotación. Cualquier destinación de los recursos en contrario de lo contemplado por este artículo será causal de incumplimiento del contrato; d) Llevar contabilidad independiente de los recursos del contrato, de conformidad con la normatividad vigente aplicable a la materia; Del Reintegro de Recursos: Los recursos girados por la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo al contratista y que al final del programa no se encuentren respaldando ninguna obligación derivada de los contratos de trabajo, deberán ser reintegrados por LA FEDERACION, una vez finalizado el contrato, a la(s) cuenta(s) bancaria(s) que LA UNIDAD señale por escrito por intermedio del Supervisor designado. Adicionalmente, los recursos no ejecutados de los subcontratos que se suscriban en desarrollo o ejecución del contrato, deberán consignarse en la(s) cuenta(s) bancaria(s) que LA FEDERACION, haya designado para el manejo de los recursos del contrato, para que sean reintegrados en su totalidad a LA UNIDAD, cuando ello se requiera; 1) Presentar informes de ejecución física y financiera mensualmente, dentro de los primeros 10 días del mes siguiente. g) Los costos financieros en que incurra LA FEDERACION por el pago de impuestos objeto del presente contrato serán asumidos en su totalidad por esta. (...)(Subrayado fuera de texto)

- **Contrato Interadministrativo 275 de 2015 suscrito entre la UASPE la Fundación Corona.**

CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para profundizar e implementar medidas de apoyo para el acceso de la población con discapacidad a los servicios de cuatro centros de empleo seleccionados y realizar algunos ajustes razonables para la UNIDAD, de acuerdo con la propuesta presentada por FUNDACIÓN CORONA- PROGRAMA PACTO DE PRODUCTIVIDAD. (...) CLAUSULA CUARTA - VALOR DEL CONVENIO: El valor del convenio es la suma de OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MILLONES, OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL CIENTO DIEZ PESOS M/CTE (\$ 833.855.110), incluidos todos los costos directos e indirectos y los impuestos, tasas y contribuciones, que conlleve la celebración y ejecución total del Convenio de Asociación, (...)

CLÁUSULA QUINTA — FORMA DE PAGO: El valor del presente convenio será desembolsado por parte de LA UNIDAD de la siguiente manera: 1) Un primer desembolso del 50%, a la firma del convenio, y contra la suscripción del acta de inicio, aprobación de la garantía, así como aprobación del supervisor del plan operativo del convenio y la presentación de las hojas de vida del equipo técnico y especializado por parte de la FUNDACION CORONA. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA- COMPROMISOS DE LA FUNDACIÓN CORONA: Para la ejecución del presente Convenio) la FUNDACION CORONA - PROGRAMA PACTO DE PRODUCTIVIDAD, asume los siguientes compromisos: COMPROMISOS GENERALES: 1) Llevar a cabo las acciones necesarias para el cumplimiento de objeto del proyecto. 2) Contratar el equipo

necesario para el desarrollo del proyecto. 3) Destinar el aporte recibido por parte de LA UNIDAD de manera exclusiva al objeto de la presente Convenio. 4) Cumplir con los pagos correspondientes al Sistema de Seguridad Social Integral y aportes parafiscales, según corresponda de conformidad por lo establecido por la normatividad vigente, y presentar los respectivos comprobantes de pago. 5) Suscribir las correspondientes actas de inicio y terminación del convenio. 6) En caso de realizar difusión, promoción e información del proyecto, podrá utilizar el logo de LA UNIDAD, previa aprobación del supervisor. 7) Presentar rendición de cuentas debidamente firmadas por el Representante Legal, Revisor Fiscal y Contador, con extracto bancario y los soportes (Facturas, Comprobantes de Egreso, RUT, Actas de entrega y demás' documentos que soporten el gasto). (...)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados; 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo.” (...)

Adicionalmente, la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se describe: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los recursos reintegrados.

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recibidos”

8355-EJECUCION DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, se describe como: “el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos”. (Subrayada fuera de texto)

9355-EJECUCION DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, coma: “el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos”. (Subrayado fuera de texto)

12. Arrendamiento bajo la modalidad de software como servicio, planteado en el literal c.

El catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe las siguientes cuentas así:

5111- GASTOS GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

5211- GASTOS GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

La dinámica de las anteriores cuentas, señala que:

“DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por cada concepto.

2- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.”

De otra parte, los numerales 1, 3, 5, 6, 7 y 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, disponen lo siguiente:

“1- GENERALIDADES.

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

3. ACTIVOS INTANGIBLES DESARROLLADOS.

Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO.

En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165–Intangibles o 521164–Intangibles, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106–Estudios y proyectos o 521106–Estudios y proyectos, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO.

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

La adquisición de activos intangibles se registra debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación. (...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

La vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios.

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.

En las entidades de gobierno general, la amortización de activos intangibles no asociados a la producción de bienes o servicios individualizables se registran debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos o 327006-Amortización de otros activos, de las cuentas 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); y 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DD), respectivamente; acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).“(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

- **Convenios Interadministrativos planteados en los literales a, b y d.**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos, o si son entregados únicamente para su administración.

En consecuencia, con relación a las inquietudes planteadas en los literales a, b y d, relacionadas con el tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos por la UAESPE con la Caja de Compensación del Meta COFREM, la Federación Nacional de Departamentos y la Fundación Corona, de acuerdo con las características de estos convenios se establece que los recursos son entregados por la UAESPE a título de administración y por ende no hay transferencia de dominio de los recursos monetarios, hecho se constituye en un derecho para quien gira los recursos y una obligación para quien los recibe.

En consecuencia, UAESPE, con la entrega de recursos a los entes ejecutores, reconocerá un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la aplicación de los recursos, con base en los informes entregados por los ejecutores, si las erogaciones cumplen con los criterios para ser reconocidos como gastos, registrará un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda de la clase 5- GASTOS, o en la cuenta y subcuenta del grupo 16-Propiedades, planta y Equipo, por el valor de los activos adquiridos en ejecución del convenio, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. En consecuencia, en relación con lo planteado en el literal c, no es viable predeterminedar que todas las erogaciones por la ejecución de convenios deban reconocerse en la subcuenta 521190 Otros Gastos Generales. En caso de requerirse el uso de esta subcuenta en razón a que no se encuentre un código específico y el saldo supere el 5% del valor de la cuenta 5211-GENERALES, debe explicar esta situación en notas a los estados contables.

De otra parte si las partes definen que el activo adquirido pasará a ser de propiedad del ente ejecutor, la UAESPE lo retirará de la Contabilidad mediante un débito a la cuenta 320801-Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, con crédito en las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda.

Igualmente, el UAESPE podrá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del convenio. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de

la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos, un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Este tratamiento contable aplica para la UAESP, con independencia que los convenios se suscriban con una entidad privada o con una unidad pública quien actúa en calidad de ejecutor

Si el ejecutor es una entidad pública, esta deberá reconocer con la recepción de los recursos un débito a la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito al pasivo en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual disminuirá con la ejecución de los recursos.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301- En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

De otra parte, es importante tener en cuenta las operaciones recíprocas que surgen por el manejo de recursos entregados en administración por parte de la UAESPE y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos. Por tanto el saldo de la subcuenta 142402- En administración registrado por la Unidad se constituye en operación recíproca con el saldo de la subcuenta 245301-En administración, utilizada por las entidades ejecutoras.

- **Arrendamiento bajo la modalidad de software como servicio, planteado en el literal c.**

Las erogaciones por concepto de la contratación del servicio del software se reconocen mediante un débito a la subcuenta 511111 Comisiones, honorarios y servicios de la cuenta 5111-GENERALES, si el servicio contratado fue necesario para apoyar el normal

funcionamiento y desarrollo de actividades administrativas, o 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, si corresponde a erogaciones para apoyar el normal desarrollo de las labores operativas de la entidad, utilizando como contrapartida la subcuenta 240101- Bienes y Servicios, de la cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin perjuicio de reconocer los pasivos por los descuentos y retenciones que se deriven de las transacciones respectivas.

Ahora, para el reconocimiento contable del valor de los desarrollos adicionales que se realicen durante la ejecución del contrato, los cuales serán de propiedad de la UASPE, se deben atender los criterios de la norma sobre intangibles, de manera que si los desarrollos adicionales, complementarios y mejoras que se realicen al software durante la ejecución del contrato, cumplen con los criterios de identificación, control, generación de beneficios económicos futuros o potencial de servicios y medición monetaria confiable, indicados en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, estos se registran mediante un debito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectivo, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación. Sin perjuicio de reconocer los pasivos por los descuentos y retenciones que se deriven de las transacciones respectivas

Por su parte, los activos intangibles se amortizan en el lapso durante el cual la entidad espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios, siempre y cuando tengan vida útil finita.

La amortización de los activos intangibles se reconoce en el patrimonio, con débito a la subcuenta 327006-Amortización de otros activos de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), con contrapartida a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

3) Criterios para la clasificación de los gastos derivados de la ejecución de contratos.

Con respecto a literal e) de su consulta, en relación con la forma de clasificar los gastos derivados de proyectos, se ratifica lo dispuesto en el concepto No. 20152000021781 dirigido a esta entidad, el cual en las conclusiones señala:

“(…) no es viable para la CGN predeterminar si los gastos de esa entidad corresponden a un Gasto de operación o a la ejecución de gasto público social, toda vez que la entidad debe evaluar, clasificar y reconocer sus gastos, en consonancia con las siguientes reglas:

Serán Gastos de administración, la porción de las erogaciones destinadas a cubrir las actividades de dirección, planeación y apoyo; se reconocerán como Gastos de operación, la porción de los desembolsos destinados a cubrir la operación básica principal de la

entidad; y solamente se reconocerán como Gasto público social, aquellos que estén orientados a la solución de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los destinados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, dentro del marco de las disposiciones legales. “

En consecuencia, de acuerdo con los anteriores criterios, la entidad debe analizar cuál es la clasificación adecuada para el reconocimiento de los gastos y ajustar la parametrización del Sistema de Información Financiera SIIF, la cual debe ser concordante con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento de las operaciones.

CONCEPTO No. 20152000045881 DEL 17-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Transferencias Gastos Cuentas por pagar Propiedades Planta y Equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable del 0.5% de los Recursos de Regalías asignados para los Municipios del Rio Grande de la Magdalena

Doctor
LUIS FRANCISCO DULCEY VILLAMIZAR
Secretario General
Corporación Autónoma Regional del Magdalena-CORMAGDALENA
Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico, radicada con el No 20155500059362 en la que formula la siguiente consulta:

“Me permito solicitar concepto sobre el registro contable de los Recursos girados por el Sistema General de Regalías a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena -CORMAGDALENA, por concepto del 0.5% establecido en el artículo 154 de la Ley 1530 de 2012.

“Artículo 154. Municipios del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique. En desarrollo del artículo 331 de la Constitución Política, se asignará el 0.5% de los ingresos del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique. Estos recursos serán canalizados a través de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena...”

En los siguientes términos atendemos su consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

Los artículos 286 y 331 de la Constitución Política de Colombia, señalan:

“Artículo 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley. (Subrayado fuera de Texto)

Artículo 331. Créase la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena encargada de la recuperación de la navegación, de la actividad portuaria, la adecuación y la conservación de tierras, la generación y distribución de energía y el aprovechamiento y preservación del ambiente, los recursos ictiológicos y demás recursos naturales renovables. La ley determinará su organización y fuentes de financiación, y definirá en favor de los municipios ribereños un tratamiento especial en la asignación de regalías y en la participación que les corresponda en los ingresos corrientes de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el artículo 331 de la Ley 1530 de 2012, señala:

“Municipios del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique. En desarrollo del artículo 331 de la Constitución Política, se asignará el 0,5% de los ingresos del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique. Estos recursos serán canalizados a través de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena.” (Subrayado fuera del texto).

También, el artículo 11 del Decreto 817 de 2014,

“Artículo 11 decreto 817 de 2014. RECURSOS DE LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA Y CANAL DEL DIQUE. Los recursos del Sistema General de Regalías de que trata el artículo 154 de la ley 1530 de 2012, se rigen por las normas de los Fondos de Desarrollo Regional y del 60% del Fondo de Compensación Regional en lo relacionado con los temas presupuestales, de giro y de rendimientos financieros.” (Subrayado fuera de texto)

La anterior disposición es ratificada por el artículo 2.2.4.1.2.4.4, del Decreto 1082 de 2015, así:

“Artículo 2.2.4.1.2.4.4 Decreto 1082 de 2015. *Recursos de los municipios ribereños del río grande de la Magdalena y canal del dique. Los recursos del Sistema General de Regalías de que trata el artículo 154 de la ley 1530 de 2012, se rigen por las normas de los Fondos de Desarrollo Regional y del 60% del Fondo de Compensación Regional en lo relacionado con los temas presupuestales, de giro y de rendimientos financieros.”*

Los numerales 7 y 8 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, señalan:

“7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

7.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

(...) Las asignaciones a las entidades territoriales para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique se registran debitando la subcuenta 541306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

7.2 Registros contables en la entidad territorial

(...)

Las asignaciones a las entidades territoriales para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique se registran debitando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 441306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

8. GIRO DE LAS ASIGNACIONES

8.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con el giro a la entidad territorial, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

8.2 Registros contables en la entidad territorial

(...)

“Las asignaciones para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Si los recursos se giran a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, la entidad territorial debita el activo o pasivo correspondiente y acredita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, de acuerdo con la información de la ejecución de los proyectos de inversión suministrada por dicha Corporación.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, el 0.5% de los recursos de regalías a que hace referencia el artículo 331 de la Ley 1530 de 2012, deben ser reconocidos como ingresos por transferencias de regalías en la contabilidad de cada uno de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, con independencia de que estos sean girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional del Magdalena-CORMAGDALENA.

En consecuencia, a continuación se señala el tratamiento contable en cada una de las entidades públicas involucradas, de cara a la regulación contable vigente actualmente:

- Registros contables en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la contabilidad del Sistema General de Regalías-SGR:

Para la causación de los recursos asignados a los beneficiarios de los mismos, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el MHCP en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Registro Contable en los Municipios Ribereños y en CORMAGDALENA

Los municipios ribereños, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer el derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud

de la ejecución de proyectos de inversión. En consecuencia el reconocimiento del derecho a la transferencia, registrarán un débito a la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a CORMAGDALENA quien actúa como ejecutora, los municipios Ribereños registrarán un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, CORMAGDALENA, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los mismos contabilizará este hecho, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

Los municipios ribereños por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTOS, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que su titularidad es del ejecutor, los municipios ribereños procederán a retirarlos de su contabilidad, debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

El ente ejecutor, es decir CORMAGDALENA debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3) Operaciones recíprocas:

Así las cosas, surgen operaciones recíprocas por los siguientes registros:

Por el reconocimiento contable de las transferencias por regalías, enunciadas en los numerales 1 y 2:

- Saldos de las subcuentas 541306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, registrada por el SGR, con la subcuenta 441306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, utilizada por los municipios.
- Saldos de las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías, registrada por el SGR, con la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, registrada por la entidad territorial.

Por el manejo de recursos de regalías entregados en administración por parte de la Entidad Territorial y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos:

- Por los saldos de los derechos reconocidos por los municipios ribereños en la subcuenta 142402- En administración, y las obligaciones reconocidas por la entidad ejecutora en la cuenta 245301-En administración.

Las modificaciones a este tratamiento contable que pudieren derivarse de los ajustes que se están evaluando al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de las Regalías, tendrán aplicación a partir del año 2017.

CONCEPTO No. 20152000045701 DEL 16-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Otros Activos Gastos de operación

SUBTEMA	Reconocimiento de aportes entregados para la adquisición de bienes para otra entidad contable pública
----------------	---

Doctor
MIGUEL ANGEL FRANCO TORRES
Profesional especializado
Dirección Administrativa y Financiera
Dirección Nacional de Bomberos de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada por la Dra. Sandra Osorio con el número 2015-550-005137-2 mediante la cual consulta sobre el procedimiento contable del contrato interadministrativo Nro. 62, toda vez que la contraloría emite la siguiente observación:

“El contrato interadministrativo No. 62 de 2014, entre la Dirección Nacional de Bomberos de Colombia, la Fuerza Aérea de Colombia y la Corporación de la Industria Aeronáutica S. A., por \$600 millones, cuyo objeto es aunar esfuerzos para la extinción y liquidación de incendios forestales en cualquier parte del territorio nacional, cooperación que se ejecutará en un término de cuatro (4) años, se pagó en su totalidad en el mes de diciembre de 2014, afectando la cuenta de gastos de operación, contraviniendo el Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece que el pago debe amortizarse en la misma vigencia del respectivo contrato, es decir en cuatro años. Lo anterior, por falta de interpretación de la dinámica de la cuenta, lo que genera una sobrestimación en los gastos de la entidad en \$450 millones y una subestimación en otros activos en la misma cuantía.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Revisado el convenio 062 de 2014, se determina su objeto, así:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: “LA DIRECCIÓN NACIONAL DE BOMBEROS DE COLOMBIA, LA FUERZA AÉREA COLOMBIANA y LA CORPORACIÓN DE LA INDUSTRIA AERONÁUTICA COLOMBIANA S.A., se comprometen a aunar esfuerzos administrativos, financieros, operativos y técnicos en el marco del proceso de fortalecimiento de control, extinción y liquidación de incendios forestales en cualquier parte del territorio nacional, con el personal, equipos y medios disponibles”

Para cumplir dicho objetivo, los aportes de cada una de las partes son los siguientes:

CLÁUSULA TERCERA DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS Y APORTES DE LAS PARTES: LA DIRECCIÓN NACIONAL DEL BOMBEROS En virtud del presente convenio aportará la suma de **SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$600.000. 000.00) M/CTE** así: 1) Un único pago por el valor del aporte de la Dirección Nacional de Bomberos dentro de los 10 días siguientes al perfeccionamiento del convenio. Los pagos estarán sujetos a la aprobación del PAC por parte de Ministerio de Hacienda y una vez se cumplan los trámites correspondientes para la aprobación de cada uno de ellos. **FAC:** En virtud del presente convenio la FAC aportará, de conformidad con los criterios de este Convenio, la cobertura en los requerimientos para el apoyo en el control, extinción y liquidación de incendios forestales, en cualquier parte del territorio nacional, con el personal, equipos y los medios necesarios, en apoyo a la misión de la Dirección Nacional de Bomberos, de conformidad con el protocolo de solicitud de apoyo aéreo para la atención de incendios forestales en el territorio colombiano. Y prestar apoyo técnico a la **CIAC S.A.** en el proceso de selección del proveedor o proveedores que suministrarán los equipos objeto del presente convenio, para lo cual suscribirán un acuerdo operativo **CIAC S.A.:** En virtud del presente convenio la **CIAC S.A.** se compromete a recibir y ejecutar los recursos provenientes del presente convenio para la compra de los siguientes equipos: de dos (2) baldes collapsibles para extinción de incendios vía aérea con capacidad 420 galones, un (1) balde colapsible para extinción de incendios vía aérea con capacidad de 660 galones, tres (3) piscinas con capacidad de 10 000 galones, una (1) piscina con capacidad de 5.000 galones, seis (6) radios portátiles de frecuencia aeronáutica, y 10 cuñetes de químico retardante para vía aérea. (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en la cláusula novena se indica lo siguiente:

“CLÁUSULA NOVENA. COMPROMISOS ESPECIFICOS DE LAS PARTES: LA DIRECCIÓN a) Aportar y transferir el valor de **SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$600.000.000.00) M/CTE**, mediante consignación o transferencia bancaria a la Cuenta de Ahorros No. 040-021868-83 de BANCOLOMBIA a nombre de la **CORPORACIÓN DE LA INDUSTRIA AERONAUTICA COLOMBIANA S.A.** de conformidad con la forma de entrega de los aportes establecidas en el convenio. **b)** Solicitar el apoyo aéreo a la FAC de conformidad con el protocolo de solicitud de apoyo aéreo para la atención de incendios forestales en el territorio colombiano **c)** Llevar la supervisión del objeto de éste convenio, y velar por la correcta inversión de los recursos y del objeto convenido. **d)** Coadyuvar al cumplimiento del objeto y de las obligaciones derivadas del presente convenio. **e)** Solicitar a la **FAC** y a la **CIAC SA.**, los reportes e informes periódicos del estado de avance del convenio. **f)** Participar en el comité técnico de coordinación para la ejecución del presente convenio en los términos señalados en el **Anexo 2.** **g)** Facilitar los medios necesarios para el buen manejo y desarrollo del presente convenio. **h)** Garantizar los procesos administrativos, técnicos y gerenciales para el desarrollo de las acciones del convenio actuando con la debida diligencia para ejecutar el objeto del convenio. **i)** Suscribir el acta de liquidación del presente convenio. **j)** Todas las demás que resulten necesarias e indispensables para los

finés y el propósito del presente convenio. **FAC: a)** Cubrir los requerimientos para el apoyo en el control, extinción y liquidación de incendios forestales, en cualquier parte del territorio nacional, con el personal, equipos y los medios necesarios, bajo la coordinación operativa de **LA DIRECCION**, de conformidad con el protocolo de solicitud de apoyo aéreo para la atención de incendios forestales en el territorio colombiano. **b)** Recibir de la CIAC S.A. los bienes adquiridos en virtud de presente convenio en calidad de donación **c)** Participar en el comité técnico de coordinación para la ejecución del presente convenio en los términos señalados en el Anexo 2. **d)** Darle el debido cuidado y custodia a los bienes objeto del presente convenio, así como realizar todas las acciones pertinentes para garantizar la conservación de los mismos. **e)** Realizar el mantenimiento preventivo, correctivo y ensamblaje de los equipos objeto del presente convenio. **f)** Tener la disponibilidad de los equipos objeto del presente convenio de manera inmediata o en tiempo prudencial cuando las circunstancias lo ameriten, de conformidad con el protocolo de solicitud de apoyo aéreo para la atención de incendios forestales en el territorio colombiano. **g)** Nombrar un Oficial como Coordinador General de todas las actividades relacionadas con la ejecución del presente convenio, con el objeto de establecer un canal directo entre las entidades y garantizar la oportunidad y reserva de la información **h)** Garantizar los procesos administrativos técnicos y gerenciales para el desarrollo de las acciones del convenio, actuando con la debida diligencia para ejecutar el objeto del convenio, de conformidad con la normatividad legal vigente. **i)** Ejecutar el Convenio dentro del marco de las políticas públicas del nivel Nacional e Institucional, y en especial, dar aplicación a las acciones e instrumentos que se generen dentro del sistema Gestión de Calidad, Control Interno y Plan Institucional de Gestión, entre otros. **j)** Deberá llevarse una ficha u hoja de control para cada uno de los equipos a fin de hacer seguimiento de cada uno de ellos, que como mínimo debe tener las siguiente información Fecha, horas vuelo, descargas, entidad apoyada, ubicación del incendio, ciclos de mantenimiento. **k)** Presentar informe una vez termine cada temporada seca y en cualquier momento cuando así sea solicitado por **LA DIRECCION**, sobre el uso de los equipos adquiridos **l)** Suscribir el acta de liquidación una vez terminado el plazo de ejecución del presente convenio, previa solicitud elevada por el Supervisor de la Dirección Nacional de Bomberos y de común acuerdo. **m)** Todas las demás que resulten necesarias e indispensables para los fines y el propósito del presente convenio.- **CIAC SA: a)** La **CIAC S.A.** se compromete a **a)** Recibir y ejecutar los recursos provenientes del presente convenio que permitan adquirir los siguientes equipos: dos (2) baldes collapsibles para extinción de incendios vía aérea con capacidad 420 galones, un (1) balde collapsible para extinción de incendios vía aérea con capacidad de 660 galones, tres (3) piscinas con capacidad de 10000 galones, una (1) piscina con capacidad de 5.000 galones, seis (6) radios portátiles de frecuencia aeronáutica, y 10 cuñetes de químico retardante para vía aérea. Dentro de los quince (15) días siguientes a la entrega de los aportes por arte de **LA DIRECCIÓN** siempre y cuando no medien situaciones de fuerza mayor o caso fortuito. **b)** Entregar a la **FAC** los equipos que adquiriera, con los logos de Bomberos Colombia y la Fuerza Aérea Colombiana, en cumplimiento del objeto del presente convenio previa aprobación del Supervisor de **LA DIRECCIÓN**. **c)** Entregar a la

FAC las garantías de los bienes otorgadas por el fabricante **d)** Nombrar un funcionario como coordinador general de todas las actividades relacionadas con la ejecución del presente convenio, con el objeto de establecer un canal directo entre las instituciones y garantizar la oportunidad y reserva de La información. **e)** Administrar y ejecutar los recursos recibidos de acuerdo con los requerimientos emitidos en el presente convenio. **f)** Rendir os informes que sean requeridos por **LA DIRECCIÓN** y/o **FAC** **g)** Llevar un archivo de toda la documentación relacionada con la ejecución del Convenio, **h)** suscribir el acta de liquidación una vez terminado el plazo de ejecución del presente convenio, previa solicitud elevada por el Supervisor de la Dirección Nacional de Bomberos y de común acuerdo. **i)** Todas las demás que se deriven de la naturaleza del presente convenio y garanticen su cabal y oportuno desarrollo.” (Subrayado fuera de texto).

En lo concerniente a la normatividad contable aplicable, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define las normas técnicas de contabilidad pública, para cada uno de los grupos de cuentas que hacen parte de los elementos de los estados contables, en dichas normas se establece la noción de activos, deudores, Otros activos y los gastos, así:

*“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

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

(...)

*189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o*

están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

(...)

*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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los recursos que una entidad gira a terceros producto de acuerdos contractuales, el Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del RCP, dispone entre otras la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, dicha cuenta es descrito en los siguientes términos:

“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”

Con relación a la entrega de bienes el CGC contempla la cuenta 1920 -BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, con la siguiente descripción:

“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la Dirección Nacional de Bomberos de Colombia-DNBC, Cuando gire recursos a terceros de los cuales se espere que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, debe reconocer un activo en el grupo de cuentas de deudores y debe reconocer los gastos con sujeción al principio de devengo o causación, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad en el período contable, es decir, deben reconocer el gasto en el momento en que exista efectivamente un flujo de salida de recursos que reduzca el patrimonio público, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de estos.

Por lo anterior, revisado el convenio No. 62 de 2014, entre la Dirección Nacional de Bomberos de Colombia, la Fuerza Aérea de Colombia y la Corporación de la Industria Aeronáutica S. A se observa que el objeto para el cual se giran los recursos es la adquisición de unos bienes que finalmente serán entregados en donación a la Fuerza Aérea de Colombia, razón por la cual la Dirección con el giro de los recursos debió reconocer un derecho registrando un débito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza y modalidad en que se ejecuta la transacción.

Con la legalización de los avances y anticipos, la DNBC debió reconocer los activos adquiridos registrando un débito en la subcuenta 192090-Otros bienes entregados a terceros de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Con la entrega oficial de los bienes a la Fuerza Aérea Colombiana se debió reconocer la entrega de los activos mediante un débito en la subcuenta 521167 Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 192090-Otros bienes entregados a terceros de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Por lo anterior, una vez realizado el traspaso de los bienes no es procedente reconocer ninguna amortización.

CONCEPTO No. 20152000046681 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Gasto Público Social
	SUBTEMA	Momento del reconocimiento del gasto con recursos entregados en administración en vigencias anteriores

Doctora

IRMA CARMENZA CHAMORRO TOQUICA

Directora General (E)

Instituto para Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico - IDEP

Ciudad.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015550005494-2 mediante el cual indica que con el propósito de mejorar la calidad en el reporte de la información contable pública del Instituto para Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico - IDEP, así como de aclarar conceptual y técnicamente el procedimiento de registro de los costos y gastos relacionados con el Gasto Público Social, se solicita conceptualizar en relación con lo siguiente:

Frente a contratos y/o convenios interadministrativos en los cuales el Instituto entrega recursos en administración a terceros con cargo a la cuenta 142402-En administración, en una vigencia anterior a aquella en la cual los terceros los ejecutan total o parcialmente, ¿es técnicamente aceptado efectuar el registro contable de las cifras reportadas por los terceros con cargo a la subcuenta 581592-Gasto Público Social, la cual corresponde a una cuenta de gastos de ejercicios anteriores?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP determina que la información contable pública para satisfacer las necesidades informativas de sus usuarios debe cumplir, entre otras características la de universalidad la cual es definida en los siguientes términos:

*“110. **Universalidad.** La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.*

De otra parte, para que se cumplan las características que deben cumplir dicha información, los gestores contables deben aplicar principios tales como el de Devengo o Causación y periodo contable, descritos en el Plan General de Contabilidad Pública, del RCP, así:

*“117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.
(...)”*

*121. **Período Contable.** Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.”*

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública del RCP define las normas técnicas de contabilidad pública, para los grupos de cuentas que hacen parte de los elementos de los estados contables, en ellas se establece la noción de gasto así:

*“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. El reconocimiento de las operaciones

interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

284. *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.*

(...)

289. *El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.* (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el Catalogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP, define las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y el grupo de cuentas 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, en los siguientes términos:

1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

“DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los recursos entregados.*
- *El valor de los ingresos obtenidos.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los recursos reintegrados.*

- El valor de los gastos generados.
- El valor de los activos adquiridos.
- El valor de los pasivos cancelados.
- El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial.

(...)

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

(...)

5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección. ” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que para garantizar que la información reportada incluya la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad y con fundamento en los principio de Devengo o Causación y de periodo contable, como regla general, técnicamente no es procedente reconocer un gasto a título de ajuste de ejercicios anteriores, cuando los administradores de los recursos reporten la ejecución del gasto, toda vez que éstos deben reconocerse en el

respectivo período en que surgen las obligaciones. Solamente en casos excepcionales, en los que la entidad por alguna circunstancia extraordinaria no tuvo acceso a la información oportunamente, podrá reconocer el gasto con cargo a la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En consecuencia, deben tomarse todas las medidas necesarias y conducentes para que exista un flujo de información oportuno, que garantice el registro de los hechos, operaciones y transacciones, en el período contable en que ocurren.

Ahora bien, la afectación de una cuenta a título de Gasto público social, solamente es viable, si se enmarca dentro de los criterios de estar supliendo una necesidad básica insatisfecha como es en materia de educación, para el caso expuesto. De lo contrario, corresponderá a un Costo, o Gastos de administración o de Operación, según corresponda a la naturaleza y las condiciones de la erogación.

**CONCEPTO No. 20152000046721 DEL 23-12-15 MODIFICA EL CONCEPTO No.
200912138381 DEL 30-12-09**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente
	SUBTEMA	Unión temporal entre entidades públicas

Señor
RUBÉN DARIO GALVIS BERNAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500054142 del 10 de noviembre de 2015, trasladada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante la cual consulta: *“Dos entidades públicas (sic) (Universidades) se unen a través (sic) de una Unión Temporal, licitan y se les adjudica la ejecución de proyecto.*

Existe la la (sic) orientación profesional No. 4 de 2002” del Consejo Técnico de la Contaduría pública relacionada con Consorcios y Uniones Temporales, el cual según concepto No. 200912438381 del 30.12.2009 de la Contaduría General de la Nación, no le es aplicable a las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de contabilidad pública.

- No es contrario el concepto a la orientación profesional??(sic)
 - En el proceso de contabilización de los recursos cada entidad realiza el reconocimiento y revelación de las transacciones en su contabilidad??? (sic)
 - Es la Unión Temporal la que contabiliza durante todo el proceso de ejecución de los recursos??
- ¿Cual (sic) es el procedimiento (sic) a seguir??(sic)”

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, debemos referirnos al artículo 7º de la ley 80 de 1993 del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, el cual definió las uniones temporales así:

“ARTÍCULO 7o. DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

(...)

2. Unión Temporal: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

PARAGRAFO 1o. Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad”.

De otra parte, en concepto del 9 de octubre de 2003, Rad.: 1513. CP. Gustavo Eduardo Aponte Santos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, señaló que: “en el caso de la conformación de un consorcio o una unión temporal, no hay una participación accionaria o de cuotas de interés social por parte de sus integrantes, pues éstos no configuran un capital social sino que se unen, con su capacidad económica y técnica y su experiencia, para presentar una propuesta y celebrar un contrato con una entidad estatal, asumiendo responsabilidad solidaria ante ésta.

No hay propiamente aportes de dinero, trabajo o bienes con la finalidad de constituir un capital común que sirva para desarrollar una actividad, por medio de un nuevo ente jurídico distinto de ellos, como sucede en la constitución de una sociedad, sino que cada uno conserva su individualidad jurídica y colabora con su infraestructura o parte de ella: personal, estudios, planos, diseños, sistemas, instalaciones, oficinas, tecnología, know how, maquinaria, equipos, dinero, etc. Según las reglas internas del acuerdo, para elaborar la propuesta y si se les adjudica el contrato, para ejecutarlo”.

Ahora bien, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo XVIII, se determina la aplicación contable y el procedimiento que deben aplicar las entidades contables públicas para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, así:

“1. APLICACIÓN CONTABLE

Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

2. OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En

este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control.

3. ACTIVOS CONTROLADOS CONJUNTAMENTE

Este tipo de actividad implica la propiedad conjunta por parte de las entidades contables públicas participantes, la cual ha sido aportada o adquirida para los fines del negocio, de cuya utilización las entidades contables públicas obtendrán beneficios. Cada participante puede tomar una porción de la producción obtenida de los activos, y asumir la porción acordada de los gastos incurridos.

Las entidades contables públicas participantes deberán reconocer en sus estados contables su parte en los activos controlados conjuntamente, de acuerdo con la naturaleza de los mismos, así como los pasivos, gastos y costos en los que ha incurrido; al igual que su participación en los ingresos obtenidos por las actividades realizadas.

Las entidades contables públicas participantes pueden elaborar informes contables específicos para evaluar el resultado del negocio conjunto, sea este en forma de operaciones o de activos.

(...)

5. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

Debe revelarse en notas a los estados contables una descripción de sus participaciones significativas en activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como la participación en entidades controladas conjuntamente.”

CONCLUSIONES

Es preciso señalar que las entidades públicas deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y la doctrina contable expedida por la Contaduría General de la Nación, toda vez que es el organismo de normalización y regulación contable, por mandato del Artículo 354, desarrollado a su vez por la Ley 298 de 1996. En consecuencia, los pronunciamientos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública no aplican para el caso por usted consultado, si se advierte que estos sólo tienen injerencia en las entidades del sector privado.

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que cuando una entidad contable pública entrega recursos para la conformación de una Unión Temporal, dicha erogación no constituye una participación accionaria o de cuotas de interés social, pues estos recursos no se configuran como un capital social, por el contrario, su entrega le permiten a una entidad pública unir su capacidad económica y técnica y su experiencia

con otra entidad, con el fin de presentar una propuesta y obtener así un contrato con una tercera entidad estatal, asumiendo la responsabilidad solidaria ante ésta.

La unión temporal se enmarca en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, capítulo XVIII, que determina la aplicación contable y el procedimiento que deben aplicar las entidades contables públicas para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, dentro de alguna de las siguientes situaciones: Operaciones controladas conjuntamente o Activos controlados conjuntamente. En consecuencia, la entidad deberá evaluar a cuál de ellas corresponde la figura desarrollada en el contrato celebrado.

En el caso que la unión temporal conformada corresponda a operaciones controladas conjuntamente, implica el uso de sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación y se incurre individualmente en gastos, costos y asunción de pasivos, caso en el cual cada uno de los partícipes reconocerá en su estado de situación, los activos y los pasivos que controla.

Ahora bien, si la unión temporal corresponde a los activos controlados conjuntamente, implica la propiedad conjunta por parte de las Universidades, la cual ha sido aportada o adquirida para los fines del negocio. En consecuencia, cada partícipe deberá reconocer la parte proporcional de los activos controlados conjuntamente, igual que los pasivos, gastos y costos asumidos, y la proporción de los ingresos que le corresponde en las actividades realizadas.

En caso de existir un desembolso por el aporte asumido, el reconocimiento contable del aporte o participación en el momento de la erogación, corresponde con un débito en la subcuenta 147020-Cuentas en participación, de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Mediante este pronunciamiento se modifica el texto de las conclusiones del concepto distinguido con el Nro. 200912-138381 del 30 de diciembre de 2009 que dice: "...Los giros que la entidad realice al Consorcio se reconocen con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN..."

CONCEPTO No. 20152000046861 DEL 23-12-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Deudores Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos – Transferencias Gastos – Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por parte del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales de los recursos girados por la Aeronáutica Civil a la Asociación Aeropuerto del Café.

Señor:

JULIAN HERNÁNDEZ BURITICA

Director Financiero

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales

Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 16 de octubre de 2015, radicada número 2015-550-005135-2, en la que se responde las preguntas formuladas por la Contaduría General de la Nación con el propósito de obtener una mayor contextualización de la consulta radicada con el número 2015-550-003723-2 del 21 de julio de 2015, en la que manifestaba lo siguiente:

“(…)

El Instituto tiene participación en la Asociación Aeropuerto del café, (sic) la cual lleva a cabo la construcción del Aeropuerto del Café con recursos provenientes de Infi-Caldas, Infi-Manizales y la Aeronáutica Civil, esta última los recursos que ha girado para la construcción del Aeropuerto los ha realizado a Fondo Perdido, y dichos recursos los ha recibido directamente la Asociación Aeropuerto del Café, de la cual son propietarios Infi-Caldas e Infi-Manizales.

Como se mencionó anteriormente los recursos girados por la Aeronáutica Civil, son a fondo perdido, razón por la cual se consulta sobre cuál es el tratamiento contable que se les debe dar a estos recursos por parte del Instituto.

(…)”

Mediante la mencionada comunicación del 16 de octubre, el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, responde las inquietudes planteadas por la Contaduría General de la Nación en el Oficio 20152000034921 del 27 de agosto de 2015, así:

“(…)

- *¿Infi-Manizales obtiene algún beneficio económico con ocasión del giro de los recursos por parte de la Aeronáutica Civil a la Asociación Aeropuerto del Café? De resultar afirmativa la respuesta a esta pregunta, nombrar los beneficios recibidos.*

Infi-Manizales si obtiene beneficio, ya que los recursos girados por la Aeronáutica Civil son a fondo perdido, por lo tanto cuando se termine la construcción del Aeropuerto se incrementará el valor del Patrimonio de los dueños del Aeropuerto (Infi-Manizales e Infi-Caldas) puesto que el valor de este, va a ser superior a los aportes realizados por cada uno de los Infis.

- *¿Los demás miembros de la Asociación obtienen algún beneficio económico con ocasión del giro de los recursos por parte de la Aeronáutica Civil a la Asociación aeropuerto del Café?*

De resultar afirmativa la respuesta a esta pregunta, nombrar los beneficios recibidos. Al igual que en Infi-Manizales, en Infi-Caldas también se incrementará el valor del Patrimonio, puesto que el valor de la construcción Aeropuerto, va a ser superior al Valor de los aportes realizados por cada uno de los Infis.

No se tiene claridad si los recursos girados por la Aeronáutica son sin situación de fondo.

- *¿El aporte realizado por la Aeronáutica Civil a la Asociación Aeropuerto del Café, se realiza como un aporte sin situación de fondos a favor de InfiManizales o a favor de los demás miembros de la Asociación?*

Los aportes realizados por la Aeronáutica Civil son girados a fondo perdido, es decir, sin recibir ninguna contraprestación alguna. Estos recursos son girados directamente a la Asociación Aeropuerto del Café que es la encargada de llevar a cabo la construcción del Aeropuerto.

No se tiene claridad si los recursos girados por la Aeronáutica son sin situación de fondo.

- *Si el aporte realizado por la Aeronáutica a la Asociación Aeropuerto del Café, fuese efectuado como un aporte sin situación de fondos a favor de InfiManizales, ¿Cuál sería la destinación de estos recursos?*

Los aportes se realizan para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión a cargo de la Asociación en donde se establecen restricciones y limitaciones frente al uso de los recursos.

No se tiene claridad si los recursos girados por la Aeronáutica son sin situación de fondo, lo que sí es claro es que estos recursos son girados a fondo perdido.

(...)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 49 y 95 de la Ley 489 de 1998 establecen lo siguiente:

“Artículo 49º.- *Creación de organismos y entidades administrativas. Corresponde a la ley, por iniciativa del Gobierno, la creación de los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y los demás organismos y entidades administrativas nacionales.*

Las empresas industriales y comerciales del Estado podrán ser creadas por ley o con autorización de la misma.

Las sociedades de economía mixta serán constituidas en virtud de autorización legal.

Parágrafo.- *Las entidades descentralizadas indirectas y las filiales de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta se constituirán con arreglo a las disposiciones de la presente Ley, y en todo caso previa autorización del Gobierno Nacional si se tratare de entidades de ese orden o del Gobernador o el Alcalde tratándose de entidades del orden departamental o municipal*

(...)

Artículo 95º.- *Asociación entre entidades públicas. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.*

Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que se conformen por la asociación exclusiva de sus entidades públicas, se sujetan a las disposiciones previstas en el Código Civil y en las normas para las entidades de este género. Sus Juntas o Consejos Directivos estarán integrados en la forma que prevean los correspondientes estatutos internos, los cuales proveerán igualmente sobre la designación de su representante legal. (Subrayado fuera de texto)

Los estatutos de la Asociación para la Construcción del Aeropuerto ubicado en Palestina (Caldas) - Aeropuerto del Café, aprobados por unanimidad según el acta de constitución del dos (2) de septiembre de dos mil ocho (2008), señalan que:

“(…)

ESTATUTOS

CAPITULO I

NOMBRE, NATURALEZA, DOMICILIO, DURACION Y OBJETO

ARTÍCULO 1. NOMBRE Y NATURALEZA. Se constituye una asociación de entidades públicas en los términos del párrafo del artículo 49 y del artículo 95 de la ley 489 de 1998, entidad descentralizada indirecta de segundo grado, adscrita al Departamento de Caldas, regida por la Constitución Política de Colombia, las leyes civiles correspondientes para su constitución, los decretos reglamentarios sobre vigilancia y control y los presentes estatutos, denominada **ASOCIACIÓN PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL AEROPUERTO UBICADO EN PALESTINA (CALDAS)** que se seguirá llamando **ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ**, institución que agrupará entidades públicas interesadas en la construcción del aeropuerto ubicado en Palestina (Caldas).

(…)

ARTICULO 3. DURACION. La **ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ** tendrá una duración indefinida. Sin embargo culminada la etapa de construcción ejecución y liquidación de los contratos de obra esta podrá darse por terminada por mutuo acuerdo o por decisión mayoritaria de la Asamblea General de Aportantes.

ARTICULO 4. OBJETO. El objeto fundamental de **ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ** en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina Caldas que se llamará **AEROPUERTO DEL CAFÉ**.

(…)

CAPÍTULO II

Disposiciones sobre el patrimonio

ARTICULO 6. El patrimonio de la Asociación estará constituido por: (1) Las cuotas o aportes de los asociados; (2) por auxilios donados por personas naturales y jurídicas (3) por los bienes muebles o inmuebles que a cualquier título adquiera, incluyendo donaciones de empresas nacionales o extranjeras y (4) por los demás bienes tangibles e intangibles que por cualquier concepto ingresen a la entidad. (...)

ARTICULO 7. La organización y administración de los recursos girados por los aportantes o cualquiera otra entidad pública o privada, nacional o extranjera, estará a cargo del

Representante Legal de la Asociación. Sus fondos serán depositados en cuenta corriente y solamente se destinarán al cumplimiento de sus objetivos.

CAPÍTULO III

De los Miembros

ARTICULO 8. *Los miembros de LA ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ se denominarán APORTANTES.*

APORTANTES: *Serán los miembros APORTANTES aquellas entidades públicas que concurren al acto de creación de la Asociación y cancelan el valor correspondiente a su aporte.*

PARÁGRAFO 1°-*Los aportantes constituyen los miembros activos de LA ASOCIACIÓN.*

(...)

CAPÍTULO IV

Estructura y funciones de los órganos de administración, dirección y Fiscalización:

ARTICULO 13. ASAMBLEA GENERAL DE AFILIADOS: *Estará integrada por los aportantes, por mayoría simple.*

PARAGRAFO 1°. *Las decisiones de la Asamblea General de Asociados serán adoptadas por mayoría simple.*

PARAGRIFO 2°. *En las deliberaciones de la Asamblea cada miembro tendrá derecho a voz y voto. Todos los votos tendrán igual valor y no podrán existir votos calificados o preferentes.*

(...)

CAPÍTULO V

DEL PATRIMONIO:

ARTICULO 30. *El patrimonio inicial de LA ASOCIACIÓN será el siguiente: EN DINERO: INFIMANIZALES realizará un aporte inicial de CINCO MILLONES PESOS MONEDA CORRIENTE (\$5.000.000); INFICALDAS realizará un aporte inicial de CINCO MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$5.000.000). EN ESPECIE: EL DEPARTAMENTO DE CALDAS y LOS MUNICIPIOS DE MANIZALES PALESTINA aportarán la asesoría requerida para la*

Asociación, por intermedio de cada una de sus dependencias cada vez que lo solicite La Junta Directiva o la Gerencia de la Asociación. Estos aportes en especie se cuantifican para cada entidad en la suma de CINCO MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$5.000.000)

El patrimonio estará constituido así:

- Cuotas de afiliación.
- Aportes permanentes u ocasionales de los miembros destinados al cumplimiento del objeto de la Asociación.
- Legados, donaciones, auxilios, aportes provenientes de personas o entidades naturales o jurídicas.
- Valores recaudados por prestación de servicios contemplados dentro del objeto social.
- Bienes muebles o inmuebles que adquiera.

(...)

CAPÍTULO VII

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN

ARTICULO 33°. LA ASOCIACIÓN podrá disolverse por:

- Por culminación de la construcción de **LA ASOCIACIÓN**, la cual se entenderá una vez liquidados la totalidad de los contratos de obra suscritos por ésta para tal fin.
- Por decisión de los afiliados reunidos en Asamblea General y en una sola sesión.
- Iliquidez total o agotamiento de su patrimonio.
- Por mandato legal o autoridad competente.
- Por la constitución de una nueva persona jurídica que tenga como objeto social la explotación, en cualquiera de sus modalidades, de **ASOCIACIÓN**.

ARTICULO 34°. Una vez definida su disolución, la asociación procederá a su liquidación teniendo en cuenta lo ordenado o por la ley así:

- Se procederá a nombrar un director para su liquidación.
- De su patrimonio y activos se cancelarán todos los pasivos y prestaciones, con los activos restantes se cancelará a los demás acreedores de la Asociación.
- Después de cancelar todos los pasivos, el patrimonio restante se donará a otra entidad sin ánimo de lucro, que tenga fines iguales o similares a LA ASOCIACIÓN.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo No. 8000331 del 6 de diciembre de 2008, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y la Asociación Aeropuerto del Café, estipula lo siguiente:

*“(…) **CONSIDERACIONES:** (...) **4)** Que con base en el artículo 4° de los Estatutos de la Asociación Aeropuerto del Café, el objeto fundamental de la misma, en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de continuar con la construcción de un aeropuerto en el municipio de Palestina, Caldas, que se llamará AEROPUERTO DEL CAFE. **5)** Que en virtud de lo anterior la Asociación Aeropuerto del Café es la entidad idónea para dirigir la ejecución de las obras que se pretenden desarrollar con los recursos económicos objeto del presente convenio. (...) Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones el convenio se regirá por las siguientes cláusulas:*

CLAUSULA PRIMERA: Objeto del Convenio: Aunar esfuerzos interinstitucionales dirigidos a la CONSTRUCCION DEL TERRAPLEN NO. 9 Y OBRAS COMPLEMENTARIAS K1+950 – K2 + 240 del proyecto aeropuerto del café, de conformidad con las Especificaciones Técnicas que hacen, parte integral de este convenio. **CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR:** Para todos los electos legales y fiscales, el valor del presente convenio es de **QUINCE MIL MILLONES DE PESOS** (\$15.000.000.000) discriminados así: **TRECE MIL SETECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS TREINTA Y TRES PESOS MCTE** (\$ 13.799.999.933,00) para las obras civiles y **MIL DOSCIENTOS MILLONES SESENTA Y SIETE PESOS MCTE** (\$1.200.000.067) para interventoría. El valor del presente convenio incluye el IVA. **CLAUSULA TERCERA: FORMA DE PAGO:** La Unidad girará a la **ASOCIACIÓN** el valor del presente convenio de la siguiente manera: **a)** Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor del convenio, previo el cumplimiento de los requisitos de ejecución **b)** el otro cincuenta por ciento (50%) restante se girará mediante actas de recibo parcial de acuerdo al avance de las obras e interventoría. **PARÁGRAFO PRIMERO:** Los recursos del convenio se manejarán por la ASOCIACION en una cuenta corriente a nombre de la obra e interventoría a contratar y los cheques que se giren con cargo a ella, requerirán la firma del Director Financiero de la ASOCIACIÓN o de quien haga sus veces. **PARÁGRAFO SEGUNDO:** la ASOCIACION deberá presentar al Grupo de Tesorería de la Unidad, la certificación de la Entidad Bancaria sobre la apertura de la cuenta especial a hombre del convenio, para el giro de los recursos con la siguiente información: número de la cuenta, nombre del Banco, sucursal y la ciudad. **PARÁGRAFO TERCERO:** En caso que la cuenta corriente indicada en el parágrafo primero de esta cláusula genere rendimientos financieros, estos serán tenidos en cuenta a la liquidación del presente convenio, los cuales deben ser girados por la ASOCIACION al tesoro Nacional en el plazo que señale el acta de liquidación (...) **CLAUSULA QUINTA: Obligaciones de LA ASOCIACIÓN:** (...) **2)** Contratar la ejecución de los recursos que se transfieren en virtud del presente convenio, de conformidad con la ley 80 de 1993, 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y demás normativa vigentes sobre la materia. **3)** Contratar, cuando sea pertinente las interventorías respectivas, con base en la normativa vigente. **4)** Destinar los recursos

objeto del presente convenio, únicamente para la ejecución del mismo. **5)** Suministrar los estudios que se requieran y demás información disponible necesaria para el cumplimiento y desarrollo del objeto de los contratos que suscriban en desarrollo del presente convenio. **6)** Vigilar la ejecución de los contratos que se suscriban en desarrollo del presente convenio y velar por el debido y cabal cumplimiento de las obligaciones adquiridas por las firmas contratadas. **7)** coordinar y gestionar todo el proceso de ejecución del proyecto: en las etapas de precontractual, contractual, ejecución y liquidación (...) **9)** Presentar las cuentas correspondientes para la legalización de los pagos autorizados (...) **12)** Presentar informes periódicos sobre el avance y ejecución del convenio. **CLAUSULA SEXTA: Obligaciones de la UNIDAD: 1.** Transferir los recursos a **LA ASOCIACIÓN.** **2)** Vigilar la correcta ejecución de los recursos transferidos. **3)** Ejercer la supervisión del convenio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo No. 9000180 del 9 de diciembre de 2008, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y la Asociación Aeropuerto del Café, prescribe lo siguiente:

"(...)

Entre los suscritos (...) **LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE AERONÁUTICA CIVIL** (...) y (...) **ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ** (...) hemos convenido celebrar el presente convenio, previas las siguientes consideraciones: (...) **6)** Que la Asociación Aeropuerto del Café cumple una función pública, que implica un conjunto de tareas y de actividades que deben desarrollar los diferentes órganos del Estado, con el fin de realizar sus funciones y cumplir sus diferentes cometidos y de asegurar la realización de sus fines. Se dirige a la atención y satisfacción de los intereses generales de la comunidad, en sus diferentes órdenes y, por consiguiente, se exige que ella se desarrolle con arreglo a unos principios mínimos que garanticen la igualdad, la moralidad, la eficacia, la economía, la celeridad, la imparcialidad y la publicidad, cuya aplicación permite asegurar su correcto y eficiente funcionamiento, así como generar la legitimidad y buena imagen de sus actuaciones ante la comunidad; **7)** Que con base en el artículo 4° de los Estatutos de la Asociación Aeropuerto del Café, el objeto fundamental de la misma, en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de continuar con la construcción de un aeropuerto en el municipio en el municipio de Palestina, Caldas, que se llamará AEROPUERTO DEL CAFE. **8)** Que en virtud de lo anterior la Asociación Aeropuerto del Café es la entidad idónea para dirigir la ejecución de las obras que se pretenden desarrollar con los recursos económicos objeto del presente convenio. (...) Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones el convenio se regirá por las siguientes cláusulas: **PRIMERA: OBJETO DEL CONVENIO:** Aunar esfuerzos interinstitucionales dirigidos a la CONSTRUCCION DEL AEROPUERTO DEL CAFÉ UBICADO EN PALESTINA – CALDAS TERRAPLENES Nos. 8 Y 10 Y LAS OBRAS COMPLEMENTARIAS Y NECESARIAS PARA LOS TERRAPLENES CON SUS RESPECTIVAS INTERVENTORIAS. **PARAGRAFO: LA ASOCIACION** se obliga a efectuar las gestiones jurídicas, administrativas y contractuales para llevar a cabo de conformidad con las Leyes

80 de 1993 y 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y la demás normatividad aplicable, para adelantar la construcción de los terraplenes nos. 8 y 10 y las obras necesarias para la adecuación de la pista en toda su longitud, con sus respectivas interventorías. **SEGUNDA: VALOR:** Para todos los efectos legales y fiscales, el valor presente del presente convenio interadministrativo es de **CIENTO CINCO MIL MILLONES DE PESOS (\$105.000.000.000.)**, discriminados de la siguiente manera: para la vigencia fiscal 2009, recurso Nación, por la suma de \$50.000.000.000; para la vigencia fiscal 2010, recurso Nación por la suma de \$40.000.000.000 y para la vigencia fiscal 2011, recursos Nación por la suma de \$15.000000.000. (...) **SEXTA: OBLIGACIONES DE LA ASOCIACION:** (...) **1. Contratar la ejecución de los recursos que se transfieren en virtud del presente convenio interadministrativo, de conformidad con las Leyes 80 de 1993 y 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y demás normatividad vigentes sobre la materia;** **2. Cumplir los trámites, requisitos y normas legales, técnicas y ambientales y demás actuaciones administrativas que sean necesarias para la ejecución del objeto de los contratos de obra e interventoría que suscriba en desarrollo del presente convenio interadministrativo.** **3. Contratar las interventorías respectivas, con base en la normatividad vigente.** **4. Destinar los recursos objeto del presente convenio interadministrativo, únicamente para la ejecución del mismo, teniendo en cuenta el objeto de convenio (...)** **6. Vigilar la ejecución de los contratos que se suscriban en desarrollo del presente convenio interadministrativo y velar por el debido y cabal cumplimiento de las obligaciones adquiridas por las firmas contratadas.** **7. Coordinar y gestionar todo el proceso de ejecución del proyecto, en las etapas precontractual, contractual, ejecución y liquidación (...)** **9) Presentar los documentos correspondientes para la legalización y/o giros de los desembolsos autorizados. (...)** **SÉPTIMA: OBLIGACIONES DE LA UNIDAD: 1. Transferir los recursos a la ASOCIACIÓN, conforme a lo convenido.** **2. Vigilar la correcta ejecución de los recursos transferidos.** **3. Ejercer la supervisión del convenio interadministrativo vigilando que se cumplan las normas relacionadas con el permiso de construcción. (...)**” (Subrayado fuera de texto)

El Acta de la reunión de contadores de Aerocivil – Inficaldas – Infimanizales – Asociación Aeropuerto del Café y Contraloría General de Caldas, llevada a cabo el 14 de diciembre de 2009 establece:

“(…)

Siendo las 11:57 am del día 14 de diciembre de 2009, nos hemos reunido en la Asociación Aeropuerto del Café, FRANCISCO JOSE CRUZ PRADA, Gerente de la Asociación Aeropuerto del Café, quien efectúa la instalación de la reunión y presenta a cada uno de las participantes; advierte la importancia de acatar las recomendaciones de la Contraloría General de Caldas e invita a los asistentes que se haga claridad a cada uno de los aspectos que inquietan al organismo de control; CARLOS ALBERTO ARISTIZABAL OSPINA y ALEXANDRA GARCIA RODRIGUEZ funcionarios de la Contraloría General de Caldas; GLORIA

INES MUÑOZ ZULUAGA, Contadora de Inficaldas, JOHN JAIRO GARCIA GIRALDO, funcionario de Infimanizales; HECTOR RODRIGUEZ GONZÁLEZ, Director Financiero de Aerocivil; MARTHA EMILIA FARÍAS VARGAS, Contadora Aerocivil; JORGE IVAN MARULANDA HINCAPIE, Supervisor de Aerocivil, CARLOS ARTURO PUERTA CARDENAS Secretario General Asociación; HERMAN ELIAS QUINTERO GUTIÉRREZ, Director Financiero Asociación y SOHE MUNOZ OROZCO, Contadora Asociación.

Con base en la recomendación de la Contraloría General de Caldas, la Asociación Aeropuerto del Café le solicitó a la Aerocivil, a Infimanizales y a Inficaldas, que se programara una reunión con la presencia de la Contraloría General de Caldas, con el ánimo de acatar la recomendación hecha, de reunir a todos los contadores de las entidades para determinar la forma de contabilizar, por parte de cada entidad, los recursos.

El Doctor Carlos Alberto Aristizábal, toma la palabra y manifiesta que a la Contraloría General de Caldas, en la auditoría que se realizó a la Asociación Aeropuerto del Café, surgieron algunas dudas respecto de la contabilización de los recursos. Manifiesta que con base en una reunión efectuada anteriormente con los infis, se determinó que la contabilización de esas entidades se seguirla manejando a través de la cuenta: 'construcciones en curso'. Plantea entonces cuál es el manejo de los recursos de Aerocivil respecto de las transferencias hechas a la Asociación Aeropuerto del Café.

El Doctor Héctor Rodríguez y la Doctora Martha Farías manifiestan que la contabilización de los recursos transferidos, la hacen en la cuenta 1424 como una manera de controlar los recursos dados, los cuales deben ser legalizados por la Asociación Aeropuerto del Café con la ejecución respectiva del convenio y cuando esto se dé se haría un crédito a esta cuenta con cargo o un débito a la cuenta 5423 'Otras transferencias' subcuenta 542302 'Para proyectos de inversión', quedando claro que en ningún momento Aerocivil, se arrojaría la propiedad, o parte de ella, del aeropuerto.

El Doctor Carlos Alberto Aristizábal y la Doctora Alexandra García manifestaron que con base en las aclaraciones hechas por Aerocivil, queda clara constancia de que esa entidad no será propietaria del Aeropuerto del Café, dándose satisfacción a las inquietudes presentadas, con las respuestas.

Toma la palabra el Doctor Héctor Rodríguez trata el tema de las operaciones recíprocas en el flujo de fondos y en las legalizaciones del convenio, advierte que Aerocivil afectará con el giro del anticipo, la subcuenta 142402 'Recursos entregados en administración' y la Asociación Aeropuerto del Café contabilizará como subcuenta recíproca, la 245301 'Recursos recibidos en administración'. Cuando se dé la legalización por parte de la Asociación Aeropuerto del Café a Aerocivil, deberá darse una contabilización simultánea para efectos de operaciones recíprocas por parte de Aerocivil en la subcuenta 542302

‘Para proyectos de inversión’, mientras que los infis contabilizaría (sic) en la subcuenta 442802 ‘Para proyectos de inversión’

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 34 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la definición de las siguientes cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias (...)”
(Subrayado fuera de texto)

1915-CONSTRUCCIONES EN CURSO: “Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias

condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos

(...)” (Subrayado fuera de texto)

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

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, la Asociación Aeropuerto del Café, es una entidad contable pública sin ánimo de lucro dotada con personería jurídica, que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y por ésta razón fue incluida en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública- CHIP, asignándole el código institucional 923271567.

Ahora bien, la información suministrada por el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, no permite establecer de forma clara el titular de los recursos girados por la Aeronáutica Civil y de las obras construidas con los mismos, toda vez que el Artículo 30 de los estatutos de la asociación, establece que su patrimonio estará constituido por las cuotas de afiliación, los aportes permanentes u ocasionales de los miembros destinados al cumplimiento de su objeto social y los legados, donaciones, auxilios o aportes provenientes de personas o entidades naturales o jurídicas.

Por su parte, el Artículo 4 de los Estatutos establece que el objeto de la Asociación es el de construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina Caldas que se llamará AEROPUERTO DEL CAFÉ en beneficio de los asociados y la comunidad en general. No es claro el alcance del término “beneficio” aquí utilizado, pues bien podría tener o no connotaciones en términos de la titularidad del bien, o solamente referirse al servicio que de él puede obtenerse, o una combinación de éstos.

Como puede observarse, se evidencia una desarticulación entre la forma como está definido el Patrimonio de la Asociación en el Artículo 30 y el término beneficio de los asociados en el contexto del Artículo 4 de los Estatutos; en consecuencia, para determinar el tratamiento contable, es necesario que se delimite el alcance y la consonancia entre estos.

En éste orden de ideas, el reconocimiento contable de los recursos girados por la Aeronáutica Civil a la Asociación Aeropuerto del Café, se efectuará por parte del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, una vez dilucidado el aspecto señalado en el párrafo inmediatamente anterior, así como la titularidad de las obras que se realicen con estos recursos, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas.

13. Si los recursos girados por la Aeronáutica Civil harán parte del patrimonio de la Asociación, al ser considerados aportes provenientes de personas o entidades naturales o jurídicas, de conformidad con el Artículo 30 de sus estatutos, caso en el cual se entendería que la titularidad de las obras corresponde a la Asociación; ésta registrará los recursos recibidos en la cuenta y en la subcuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO, utilizando como contrapartida, la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Con ocasión al giro de los recursos la Aeronáutica Civil, debitará la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1940-CARGOS DIFERIDOS y acreditará la cuenta y en la subcuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO.

En la medida en que se vayan ejecutando los recursos, la Asociación registrará un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615 - CONSTRUCCIONES EN CURSO o en la subcuenta, cuenta y grupo correspondiente de la Clase 5 – GASTOS cuando se efectúen erogaciones que no hacen parte de su costo, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes del Grupo 11-EFECTIVO o del Grupo 22-CUENTAS POR PAGAR. De manera simultánea, se registrará un débito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Entre tanto, la Aeronáutica Civil con base a los informes suministrados por la Asociación, debitará la cuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1940-CARGOS DIFERIDOS.

14. Si los recursos girados por la Aeronáutica Civil no harán parte del patrimonio de la Asociación y por ende la titularidad de las obras no corresponderá a la Asociación, ésta registrará los recursos recibidos en la cuenta y en la subcuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO, utilizando como contrapartida, la subcuenta 245301-En Administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. En este caso, adicionalmente deberá definirse quién es el titular de las obras, el cual será el beneficiario de la transferencia realizada por la Aeronáutica Civil.

Con ocasión al giro de los recursos la Aeronáutica Civil, debitará la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1940-CARGOS DIFERIDOS y acreditará la cuenta y en la subcuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO, por su parte, el beneficiario y titular de las obras registrará un débito en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En la medida en que se vayan ejecutando los recursos, la Asociación registrará un débito en la subcuenta 245301-En Administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del Grupo 11-EFECTIVO o del Grupo 22-CUENTAS POR PAGAR.

El beneficiario y titular de las obras registrará un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615 - CONSTRUCCIONES EN CURSO o en la subcuenta, cuenta y grupo correspondiente de la Clase 5 – GASTOS cuando se efectúen erogaciones que no hacen parte de su costo, utilizando como contrapartida la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. De manera simultánea, se registrará un débito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Entre tanto, la Aeronáutica Civil con base a los informes suministrados por la Asociación, debitará la cuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1940-CARGOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20152000046961 DEL 28-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Deudores Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Gastos
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimiento contable para el reconocimiento del recibo de bienes muebles entregados por terceros sin contraprestación. - Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de recursos en desarrollo de un convenio de asociación mediante el cual se desarrolla el objeto social de la entidad aportante. - Procedimiento contable para el reconocimiento de las obligaciones que surgen del recibo de bienes en cumplimiento de contratos de suministro. - Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrada y salida de bienes muebles a la bodega o almacén de una entidad - Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos que se derivan de la ejecución de un convenio mediante el que el Ministerio de Cultura se adhiere a un Convenio Interadministrativo de Gerencia Integral de Proyectos desarrollado por FONADE

Doctor
PEDRO NEL SANABRIA VARGAS
Contador (E)
Grupo de Gestión Financiera y Contable
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación enviada mediante correo electrónico de fecha diciembre 4 de 2015, radicado en esta entidad con el No. 2015-550-005810-2, mediante la cual se aclaran y complementan los antecedentes de su consulta inicialmente radicada con el No. 2015-550-004979-2, donde solicitó concepto sobre algunos asuntos objeto de hallazgos

por parte de la Contraloría General de la República en desarrollo de la auditoría integral realizada al Ministerio de Cultura para evaluar la cuenta anual correspondiente a la vigencia 2014, donde señaló:

“1-El Ministerio de Cultura pagó la factura telefónica con cargo a la cuenta del gasto 5.1.11.17 servicios públicos. En el mismo mes adquirió un teléfono celular según factura de la compañía Movistar de acuerdo con un plan de reposición ofrecido por esa empresa. En el documento de ingreso al almacén que realiza el grupo de Inventarios de la Entidad se da ingreso del teléfono en la cuenta contable equipo de comunicación 1.6.70.01 y se acredita (reversa) la cuenta 5.1.11.17 servicios públicos que había sido afectada inicialmente.

Se pregunta si es correcto reversar el gasto o es necesario realizar otro tipo de registro, por ejemplo, realizar un crédito a la cuenta del patrimonio público incorporado 3.1.25.25. – Bienes.

2-El Ministerio de Cultura suscribe convenios de asociación con otras entidades y registra en la cuenta del gasto la cuenta contable 5.2.11.25 Promoción y Divulgación, en ejecución de estos convenios se adquieren bienes muebles que se incorporan a los inventarios del Ministerio contabilizando un debito a la cuenta contable al que corresponde el tipo de bien ingresado ejemplo; 1.6.37.07 maquinaria y equipo, 1.9.60.01 obras de arte.1.9.60.04 elementos de museo y acreditando (reversando) la cuenta del gasto contable utilizada cuando se giraron los recursos inicialmente al convenio, por lo general una cuenta contable 5.2.11.25

Se pregunta es correcto reversar el gasto o es necesario realizar otro tipo de registro ejemplo realizar un crédito a la cuenta del patrimonio público incorporado 3.1.25.25. – Bienes.

3-La no existencia del módulo de inventarios en el SIF hace que se utilice en la Entidad un aplicativo en el que:

A) al ingresar elementos al almacén en el grupo de inventarios registran el ingreso en la cuenta contable perteneciente al tipo del bien que corresponde debitando por ejemplo las cuentas contables 1.6.37.07 maquinaria y equipo, 1.9.60.01 obras de arte.1.9.60.04 elementos de museo y acreditando la cuenta por pagar 2.4.25.90- otros acreedores (esta cuenta contable se utiliza transitoriamente, al parecer las personas del grupo de inventarios desconocen si la compra corresponde al rubro de funcionamiento o inversión 240101 o 240102.

B) al momento de elaborarse las obligaciones presupuestales en el área de central de cuentas- Grupo de Gestión Financiera y Contable, el SIF automáticamente carga a la cuentas por pagar de acuerdo a los rubros presupuestales de funcionamiento o inversión en las cuentas contables 240101 y 240102 respectivamente y debita las cuentas contables del gasto 5.1.11.14. y 5.2.11.12 materiales y suministros.

C) En el área de contabilidad se realiza el ajuste a la obligación elaborada en el SIIF haciendo un comprobante manual así: se acredita el valor de la cuenta a 5.2.11. se debita la cuenta, 1.9.60 se acredita la 1.9.60 y se debida la cuenta 2.4.2.5.90 de esta manera queda reversando el valor de la cuenta 2.4.25.90 que inicialmente había contabilizado el almacén. En el numeral A)

La Contraloría General de la República en su visita regular nos ha generado un hallazgo por la utilización de la cuenta 2.4.25. 90 indicando que “en la contabilidad no se establece el manejo de cuentas puentes (transitorias) sino que la contabilidad se rige por operaciones reales, lo que le resta confiabilidad a la información que registra el Ministerio”.

Al finalizar cada se hacen los ajustes contables a que haya lugar a fin de que la cuenta 24.25.90 no tenga saldos a favor terceros por compra de bienes.

Por favor indicarnos si existe otra cuenta contable por pagar que podamos utilizar como cuenta transitoria. O si no podemos utilizar cuentas transitorias. Debemos entender que son dos momentos diferentes los indicados aquí, uno cuando los proveedores entregan los bienes al almacén y el otro cuando en central de cuentas-Grupo de Gestión Financiera y Contable genera la obligación.

4- El Ministerio de Cultura registra contablemente el ingreso de bienes muebles en las cuentas contables 1.6.35. Bienes muebles en Bodega y en la 1.6.37 propiedades, planta y equipo no explotados, por favor indicarnos si al utilizar esta última cuenta debemos atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública que establece “Representa el valor de los bienes muebles o inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.

Los funcionarios del Grupo de Inventarios del Ministerio explican que, aunque los elementos nuevos entran a bodega, por políticas administrativas se hace entrega a los funcionarios dentro del mismo mes en el que ingresan los bienes, al finalizar el mes, algunas veces, quedan elementos pendientes por entregar y los elementos que devuelven los funcionarios son ingresados a la bodega, que se está trabajando en implantar un plan de mejora para atender este tema.

5-El Ministerio de Cultura suscribió un convenio con FONADE y FONTIC, para la operación integral de soluciones tecnológicas de gobierno en línea, la plataforma de la interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la intranet gubernamental, la Entidad lo causó como un gasto público social. La contraloría nos genera un hallazgo indicando “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la Entidad Contable Pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación, deporte, y los orientados al bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población de conformidad con las disposiciones legales”.

Favor indicarnos si el objeto del convenio se ajusta con un gasto público social, de acuerdo la de (Sic) definición del Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

El régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, al precisar las implicaciones del proceso contable público frente al reconocimiento de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, en los párrafos 61, 62 y 64, señaló lo siguiente:

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios.

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable”.

(...)

64. La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública, tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, amortizaciones y provisiones, ajustes, las operaciones de cierre y de consolidación, y los eventos asociados a fenómenos fortuitos con impacto en los bienes, derechos y obligaciones. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública en los párrafos 103, 104 y 106 señalan:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.”

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad

(...)

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública, respecto de los principios de contabilidad pública, en los numerales 116, 117, 123 y 126, establece:

8. “Principios de Contabilidad Pública

(...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

126. Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el SNCP debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. El registro adecuado de los hechos permite reconocer y revelar a

través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable.

En relación con los gastos y su clasificación en el sistema de información contable, los párrafos 282, 285 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública, disponen lo siguiente:

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (...)

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales".
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las Cuentas 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 1970 BIENES INTANGIBLES Y 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

1970 BIENES INTANGIBLES

Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya

utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades".
(Subrayado fuera de texto)

5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. (Subrayados fuera de texto)

Consideraciones en relación con el recibo de bienes muebles, producto de la reposición por cuenta de un operador de telefonía móvil

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a las etapas de reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, determinan las bases de valuación para las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, de las cuales en los párrafos 132 y 136 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...) En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico."

Consideraciones en relación con la ejecución de convenios de asociación

En primer lugar se debe determinar si la entidad se encuentra ejecutando un Convenio Interadministrativo o si está frente a un Contrato Interadministrativo. Al respecto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero Ponente (E): Mauricio Fajardo Gómez, en Acción de Controversias Contractuales de fecha 23 de junio de 2010, indicó:

"se puede señalar que los convenios o contratos interadministrativos tienen como características principales las siguientes: (i) constituyen verdaderos contratos en los términos del Código de Comercio cuando su objeto lo constituyen obligaciones patrimoniales; (ii) tienen como fuente la autonomía contractual; (iii) son contratos

nominados puesto que están mencionados en la ley¹⁵; (iv) son contratos atípicos desde la perspectiva legal dado que se advierte la ausencia de unas normas que de manera detallada los disciplinen, los expliquen y los desarrollen, como sí las tienen los contratos típicos, por ejemplo compra venta, arrendamiento, mandato, etc. (v) la normatividad a la cual se encuentran sujetos en principio es la del Estatuto General de Contratación, en atención a que las partes que los celebran son entidades estatales y, por consiguiente, también se obligan a las disposiciones que resulten pertinentes del Código Civil y del Código de Comercio; (vi) dan lugar a la creación de obligaciones jurídicamente exigibles; (vii) persiguen una finalidad común a través de la realización de intereses compartidos entre las entidades vinculadas; (viii) la acción mediante la cual se deben ventilar las diferencias que sobre el particular surjan es la de controversias contractuales." (Subrayados fuera de texto)

La consulta se refiere al Convenio de Asociación No. 0450 de 2014, suscrito entre el Ministerio de Cultura y la Asociación de Amigos del Museo Nacional, cuyo objeto es señalado en la Cláusula primera, donde se indica:

PRIMERA: OBJETO.- Aunar recursos, humanos, técnicos, administrativos y financieros, para desarrollar los planes, programas y proyectos por medio de los cuales se ejecuten las políticas culturales del Estado Colombiano, que fortalezcan y fomenten la creación, preservación, valoración y acceso a la cultura a todos los colombianos, formuladas y dirigidas por el Ministerio de Cultura y su Unidad Administrativa Especial-Museo Nacional de Colombia

Las obligaciones asumidas por la Asociación de Amigos del Museo Nacional, quedaron consignadas en la Cláusula segunda, que establece:

SEGUNDA:- OBLIGACIONES DE LA ASOCIACION.- LA ASOCIACIÓN se compromete a: 1.- OBLIGACIONES GENERALES; 1.1. Cumplir con el objeto del Convenio en la forma y tiempo pactados, de acuerdo con la propuesta presentada; 1.2. Constituir la garantía única. 1.3. Reembolsar al Ministerio de Cultura — Dirección del Tesoro Nacional- los saldos no ejecutados, a la finalización del convenio. 1.4. Dar cumplimiento a las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social Integral, parafiscales (Cajas de Compensación familiar, SENA e ICBF), de conformidad con lo dispuesto en el Estatuto Tributario, la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios especialmente el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, la Ley 789 de 2002. 1.5. Mantener estricta reserva y confidencialidad sobre la información que conozca por causa o con ocasión de la ejecución del convenio. 1.6. Facilitar la supervisión del Convenio, el acceso a la información y la documentación inherentes a la ejecución del mismo. 1.7. Aceptar las recomendaciones que formule el Comité Operativo o la Supervisora del Convenio cuando a ello hubiere lugar. 1.8. Las demás que por conveniencia en el desarrollo del proyecto sean necesarias o se requieran. 2. OBLIGACIONES ESPECIALES: 2.1- Aportar su capacidad técnica, operativa, y de recurso humano y de gestión para el

¹⁵ Ley 489 de 1998, Artículo 95.

cumplimiento del objeto del Convenio. 2.2- Adelantar y llevar a cabo los procesos de contratación de acuerdo con los términos y condiciones establecidos por el Comité Operativo, sin perjuicio de los reglamentos de la Asociación para esta actividad. 2.3- Crear una cuenta contable exclusiva y una cuenta bancaria a nombre del presente convenio y ejecutar los recursos producto de la comercialización de bienes y servicios y de los gestionados con terceros, según las decisiones adoptadas por el Comité Operativo del Convenio para garantizar su correcta ejecución. 2.4 - Promover el desarrollo y la generación de alianzas, aceptadas por las entidades signatarias, para el cabal cumplimiento del objeto del convenio. 2.5- Prestar la cooperación requerida en el desarrollo de este convenio. 2.6- Designar un delegado que haga parte del Comité Operativo del Convenio el cual ejecutará la Secretaría técnica del mismo. 2.7- Realizar el seguimiento y control de las actividades, procesos y operaciones emprendidas para la ejecución del Convenio. 2.8- Cumplir con las decisiones del Comité Operativo del Convenio en las distintas materias que este órgano tiene a cargo. 2.9 — La ejecución de los recursos y contrataciones respectivas que ordene y apruebe el Comité Operativo del Convenio, deberán estar directamente relacionadas con las actividades derivadas de los Proyectos consignados en la parte considerativa del presente Convenio, así como en la propuesta presentada por LA ASOCIACIÓN, y en ningún caso podrán realizarse contrataciones o pagos que no hayan sido previamente aprobados por dicho Comité. 2.10 - Presentar al Comité un informe bimestral de los diferentes aspectos de desarrollo del convenio. 2.11- Las demás que por conveniencia en el desarrollo del proyecto sean necesarias o se requieran. (Subrayado fuera de texto)

La Cláusula Quinta hace referencia a la entrega de recursos por parte del Ministerio de Cultura, determinado lo siguiente:

QUINTA: ENTREGA DEL APORTE: El MINISTERIO girara su aporte a LA ASOCIACIÓN previa disponibilidad de PAC por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de siguiente manera así a. Un primer desembolso correspondiente al cincuenta ciento (50%) dentro de los quince (15) días siguientes al cumplimiento de requisitos legales para iniciar su ejecución, previa presentación de un cronograma de actividades y un plan de trabajo. b. Un segundo desembolso correspondiente al treinta por ciento (30%) a los cinco meses de iniciada la ejecución del convenio, previa presentación de informe de actividades y financiero y certificación del supervisor. c. Un tercer desembolso correspondiente al diecinueve por ciento (19%) a los ocho meses de iniciada la ejecución del convenio, previa presentación de informe de actividades, financiero y certificación del supervisor y d. el último desembolso correspondiente al uno (1%) a la finalización del convenio, previa presentación de un informe final de actividades, financiero, y certificación del supervisor. Todos los giros estipulados están subordinados a la aprobación del programa Anual de Caja y su giro por parte de la dirección del tesoro Nacional. PARAGRAFO PRIMERO: Los recursos aportados por el Ministerio deberán ser destinados estrictamente a cubrir los costos y gastos

generados por las actividades de interés público pactadas en el objeto y obligaciones del presente convenio realizadas dentro del término duración del mismo.” (Subrayado fuera de texto)

Consideraciones frente al reconocimiento de obligaciones (cuentas por pagar) producto del ingreso de bienes muebles a la bodega

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las Cuentas 2401 CUENTAS POR PAGAR y 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR, así:

2401 CUENTAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En la subcuenta 240102- Proyectos de Inversión se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.

2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas por pagar que tienen definiciones precisas. (Subrayados fuera de texto)

Consideraciones en relación con la entrada de bienes muebles y su clasificación en el sistema de información financiera

El Régimen de Contabilidad Pública precedente define el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del manual de procedimientos de contabilidad pública, así:

“Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública”.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la Cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA, señalando:

1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA

Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben

registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.
(Subrayado fuera de texto).

Consideraciones en relación con la ejecución de convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos

Entre las particularidades del convenio, es de tener presente, la interpretación del clausulado en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, para lo cual, entre otros asuntos, en lo relacionado con la definición y alcance del citado modelo, la titularidad de los intereses, el Consejo de Estado, en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“2. Sobre la interpretación de los contratos interadministrativos. (...) Esta Sala ha conceptuado que los convenios o contratos interadministrativos, si bien están nominados en la ley 80 de 1993, han sido parcialmente regulados por el primer inciso del artículo 95 de la ley 489 de 1998 (...)

El título trece del libro cuarto del Código Civil, contiene un conjunto de normas que permite la interpretación de los contratos, y en cuanto al tema que se plantea, resalta la Sala las siguientes reglas que tienen especial interés:

“Art. 1618.- Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras.”

“Art. 1622.- Las cláusulas de un contrato se interpretarán unas por otras, dándosele a cada una el sentido que mejor convenga al contrato en su totalidad.

“Podrán también interpretarse por las de otro contrato entre las mismas partes y sobre la misma materia. (...)”

Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza”. (Subrayado fuera de texto)

El Ministerio de Cultura suscribió una adhesión No. 60 al Convenio Interadministrativo de Gerencia Integral de Proyectos No. 210060 celebrado entre el Fondo Financiero de

Proyectos de Desarrollo - FONADE y el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - FONTIC., el cual señala en las consideraciones 1 y 7, lo siguiente:

1. El 30 de noviembre 2010, FONADE y FONTIC suscribieron convenio No. 210060 cuyo objeto consiste en “Ejecutar la Gerencia Integral del proyecto Operación Integral de las Soluciones Tecnológicas de Gobierno en Línea, la plataforma de interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la intranet gubernamental” para la prestación de dichos servicios al FONTIC, por la suma de SESENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS SESENTA MILLONES TRECE MIL SETECIENTOS SESENTA Y CUATRO PESOS (\$68.660.013.764) M/CTE, y un plazo de ejecución hasta el 31 de diciembre de 2013.

(...)

7. Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con la solicitud No. 2687 del 24 de septiembre de 2013, radicada en la Subgerencia de Contratación el 30 de septiembre de 2013, el Gerente del Convenio No. 210060 de 2010, avalado por el Coordinador del Área de Ejecución y el Subgerente Técnico de FONADE, solicitó a la Subgerencia de Contratación realizar la adhesión al Convenio No. 210060 de 2010, teniendo en cuenta la solicitud realizada por la Coordinadora Grupo de Gestión de Sistemas e Informática de EL MINISTERIO en septiembre 16 de 2013.

En atención a las citadas consideraciones, entre otros aspectos, las partes acordaron:

CLÁUSULA PRIMERA.- ADHESIÓN: EL MINISTERIO se adhiere al Convenio N° 210060 de 2010, con el objeto de que FONADE, a través de los proveedores contratados en virtud del convenio No. 210060 (operador e interventoría), le brinde a EL MINISTERIO, la operación integral de las soluciones tecnológicas de Gobierno en línea, la plataforma de interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la Intranet Gubernamental.

CLÁUSULA SEGUNDA.- RECURSOS DE LA ADHESIÓN: Con el fin de que le sean prestados los servicios de operación integral de las soluciones tecnológicas de Gobierno en línea, la plataforma de interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la Intranet Gubernamental. EL MINISTERIO aporta recursos por la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS (\$153.627.066) M/L, valor que se encuentra respaldado con el certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 268313 del 05 de septiembre de 2013 por valor de \$153.627.966. PARAGRAFO PRIMERO.- Dichos recursos se ejecutarán por FONADE, conforme con el objeto de la presente adhesión al Convenio No. 210060 de 2010, previo descuento del valor de la remuneración a la que se refiere la clausula séptima del presente documento y la deducción del Gravamen a os Movimientos Financieros — GMFI debiéndose destinar los recursos al pago de los servicios requeridos por EL MINISTERIO, correspondientes a los componentes centro de datos, centro de contacto ciudadano y la red de alta velocidad del Estado Colombiano (RAVEC). En el evento en que la entidad requiera un enlace con ancho de banda superior a diez (10) megabytes, su costo total será

asumido por EL MINISTERIO. PARAGRAFO SEGUNDO. El servicio se prestará a tarifa y bajo las condiciones del contrato No. 2112174, suscrito entre FONADE y a UNION TEMPORAL SG.

CLÁUSULA TERCERA- DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS. EL MINISTERIO girará a título de desembolso a FONADE los recursos citados en la cláusula segunda del presente documento, a la cuenta que FONADE señale así: 1) Un primer pago de 50%, por valor de SETENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS TRECE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS M/CTE (\$76.813.983), una vez perfeccionada la presente adhesión, previa solicitud de los recursos por parte de FONADE. 2) Un segundo pago del 50% restante, por valor de SETENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS TRECE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS MÍCTE (\$76.813.983), durante la segunda quincena del mes de noviembre de 2013, previa solicitud de los recursos por parte de FONADE. PARAGRAFO PRIMERO: Los montos de los pagos estarán supeditados a las provisiones del Programa Anual Mensualizado de Caja - PAC de la Gestión General de EL MINISTERIO.

CLAUSULA CUARTA OBLIGACIONES DE FONADE: Adicionalmente a las obligaciones contenidas en el Convenio 210060. FONADE tendrá las siguientes: 1) Presentar a EL MINISTERIO un informe de gestión que incluya aspectos precontractuales, contractuales, de ejecución presupuestal y desarrollo de las obligaciones adquiridas, el cual será elaborado de acuerdo con el modelo de informe diseñado por FONADE para tal fin, y será entregado dentro de los quince (15) días calendario siguientes a partir del vencimiento de la adhesión. 2) Presentar mes vencido un informe de ejecución financiera, donde se reporten los pagos efectuados, derivados de su ejecución. 3) No utilizar en ningún caso los recursos desembolsados por EL MINISTERIO para fines diferentes a los señalados en el presente documento, 4) Prestar los servicios a través de sus proveedores hasta el 3 de diciembre de 2013 o hasta agotar los recursos, lo primero que suceda

CLÁUSULA QUINTA- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: Con la presente adhesión a convenio No 210060 de 2010. EL MINISTERIO adquiere las siguientes obligaciones: 1) Pagar a FONADE la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS (\$ 151627.966) MIL, de conformidad con lo establecido en la cláusula tercera de este documento. 2) Definir los servicios que requiere, tomando como referencia el alcance y los parámetros técnicos económicos y legales de los contratos que FONADE haya suscrito para la prestación de servicio objeto del convenio No. 210060. 3) Verificar que se dé cumplimiento a lo establecido en el presente documento 4) Acoger todos y cada uno de los términos establecidos en el Convenio No. 210060 de 2010 suscrito entre FONADE y FONTIC

CLÁUSULA SEXTA— SUPERVISIÓN: La supervisión de la presente adhesión al convenio No 210060 será ejercida por un funcionario designado por EL MINISTERIO, el cual

tendrá entre otras las siguientes funciones: a) Verificar y exigir la adecuada ejecución de la adhesión al convenio. b) Dar visto bueno a los informes de gestión presentados por FONADE. c) Al finalizar el plazo de la adhesión aprobar el informe final entregado por FONADE, para efectos de su cierre y liquidación, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la entrega del mismo. d) Velar por el cumplimiento del objeto y las obligaciones de la presente adhesión al Convenio N° 210060.

CLÁUSULA SÉPTIMA- REMUNERACIÓN: FONADE cobrará costos de gerencia en virtud de la presente adhesión al Convenio No 210060, por valor de DOS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y TRES PESOS (\$2.833.333) M/L los cuales serán descontados proporcionalmente de cada uno de los desembolsos a realizar por la entidad.

CLÁUSULA OCTAVA - PLAZO DE EJECUCIÓN DE LA PRESENTE ADHESIÓN: El término de ejecución de la presente adhesión será hasta el 3 de diciembre de 2010 hasta agotar los recursos, lo primero que suceda, contados a partir del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución de la adhesión y la suscripción del acta de inicio suscrita entre los supervisores de la presente adhesión y el Gerente del Convenio.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Consulta 1 - Equipo celular recibido producto de la reposición por cuenta del operador de telefonía móvil

La adquisición del teléfono y la prestación del servicio de telefonía son dos hechos económicos diferentes que deben reconocerse de manera independiente, máxime que sus impactos en los estados contables tienen connotaciones sustancialmente disímiles.

Atendiendo las consideraciones antes señaladas, los bienes adquiridos deben reconocerse por su costo histórico, y para dar entrada del nuevo equipo recibido se deberá tener en cuenta lo señalado en el numeral 17 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, a que hace referencia el Título I, Capítulo III, del Manual de procedimientos de contabilidad pública, registrando las respectivas subcuentas y cuentas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito al pasivo respectivo.

Consulta 2 - Reconocimiento de operaciones originadas en la ejecución de convenios de asociación suscritos entre el Ministerio de Cultura y entidades sin ánimo de lucro.

El convenio de asociación 450 de 2014, suscrito entre el Ministerio de Cultura y la Asociación de Amigos del Museo Nacional se caracteriza, entre otros aspectos, porque la entidad receptora de los aportes realizados por el Ministerio: (i) se compromete a desarrollar actividades que hacen parte del cometido estatal de este, (ii) debe atender los requerimientos del Ministerio frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) recibe una comisión en compensación por los costos operativos en que debe incurrir por

adelantar la actividad pactada, (iv) le asiste la obligación de reintegrar los dineros al Ministerio si no se cumplen las condiciones previstas en el convenio, (v) debe entregar al Ministerio los bienes adquiridos en desarrollo del acuerdo suscrito.

El reconocimiento de gastos por parte de una entidad contable pública, entre otros, debe hacerse con sujeción a los principios de registro, devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable, capturando los diferentes eventos partir de la naturaleza o esencia económica de los mismos, lo cual requiere analizar metodológicamente cada caso desde la óptica del origen y la aplicación de recursos, para determinar su adecuada clasificación conceptual.

Un gasto o flujo de salida de recursos se produce, entre otros eventos, cuando una entidad contable pública consume riqueza o beneficios económicos representados en bienes o servicios ejecutados en desarrollo de las actividades administrativas u operativas ordinarias a su cargo; cuando diluye el potencial de beneficios económicos o de servicios de un activo producto del desgaste o pérdida de la capacidad operacional o porque se extinguen; cuando entrega recursos sin contraprestación directa a otras entidades; cuando se satisfacen necesidades básicas insatisfechas de la población o; cuando se producen erogaciones originadas en situaciones de carácter extraordinario, entre otros supuestos.

Por lo anterior, en cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el Ministerio de Cultura entrega dineros en desarrollo de un convenio, como ocurrió en el caso del convenio de asociación No. 450 de 2014, del cual esperaba obtener una contraprestación futura mediante el suministro de bienes o servicios, en ese momento no se produce una corriente de beneficios económicos en favor de la entidad pública, razón por la cual no se procede el registro de un gasto.

En el marco del citado convenio de asociación, el procedimiento contable que debió ejecutar el Ministerio de Cultura debió ser el siguiente:

- **Entrega de los recursos**

Los valores girados por el Ministerio de Cultura para la ejecución del convenio de asociación con el cual se desarrolla el cometido estatal a su cargo, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debiendo utilizar la subcuenta 142402 En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual le permitirá revelar y controlar el monto de dineros que se encuentran pendientes de legalizar y como contrapartida, cuando se trate de recursos girados por la Dirección de Crédito Público y el Tesoro Nacional, con la notificación del giro, el Ministerio de cultura reconocerá tal evento mediante un crédito en la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

- **Ejecución de los recursos**

El importe reconocido en la subcuenta 142402 En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN debe disminuir con los informes de avance del objeto pactado en el convenio, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN si la legalización se relaciona con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o, registrará un gasto en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 52-DE OPERACIÓN si la ejecución reportada se refiere a las actividades propias de la actividad básica o principal de la entidad.

Cuando en desarrollo de la ejecución del convenio se obtengan bienes que cumplan las condiciones previstas en el Régimen de Contabilidad Pública para su reconocimiento como activos del Ministerio de Cultura, si se trata de Propiedades, planta y equipo o de activos intangibles, procederá el registro en la subcuenta y cuenta corresponda a la naturaleza del activo del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en la Cuenta 1970-INTANGIBLES si corresponden a equipos de cómputo y/o licencias o software, siempre y cuando se cumplan los criterios de bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

Por lo anterior, en atención a que con la entrega de los dineros, el Ministerio de Cultura reconoció improcedentemente gastos aún no causados. Para subsanar tal situación debe proceder a efectuar un ajuste con abono a la Cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, advirtiéndose que la entidad debe definir políticas, procedimientos e instructivos para el reconocimiento de este tipo de convenios y fortalecer el control interno contable, toda vez que el ajuste anteriormente mencionado no puede convertirse en una forma de continuar incumpliendo la correcta, debida y oportuna aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Consulta 3 – Reconocimiento de las obligaciones (Cuentas por pagar) por adquisición de bienes producto de la ejecución de contratos de suministro.

Para el registro y comparación en el tiempo, los eventos relacionados con el recibo a satisfacción bienes obtenidos mediante la ejecución de contratos suscritos con terceros, además de mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a ese tipo de transacciones, la entidad deberá reconocer las obligaciones que surge de ese tipo de transacciones de forma que se revele adecuadamente la realidad económica de esos eventos, clasificándolos de manera ordenada, de conformidad con lo prescrito en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública.

Así las cosas, de conformidad con las condiciones contractuales, en el momento en que se reciban los bienes o se formalicen los documentos que generan los pasivos correspondientes, la entidad reconocerá la obligación debitando las subcuentas y cuentas que representen el activo recibido y debitando la Subcuenta 240101 Bienes y servicios o

en la Subcuenta 240102 Proyectos de inversión de la Cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En consecuencia, respecto del caso consultado, la utilización de cuentas transitorias no atiende lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública, por lo que el funcionario encargado del registro inicial en el sistema de información, independientemente que éste sea manual, electrónico, integrado o satélite, debe identificar previamente el origen del recibo de los bienes con fundamento en lo señalado en el contrato que da lugar a la entrada de los bienes. En consecuencia, la entidad deberá revisar sus procedimientos, para ajustarse a lo dispuesto en la regulación contable, al paso que deberá evaluar la pertinencia de llevar sistemas de información paralelos que eventualmente pueden generar serias dificultades en la identificación de los registros contable oficiales.

Consulta 4 – Reconocimiento del ingreso inicial de bienes muebles, entrega al servicio y reintegro a la bodega

Cuando a cualquier título, una entidad contable pública obtiene bienes muebles que cumplen las condiciones necesarias para su reconocimiento como Propiedades, planta y equipo, que inicialmente ingresan a una bodega o almacén antes de que sean entregados al servicio, el reconocimiento debe efectuarse mediante un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la Cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA.

En la Cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA no es procedente el registro de los bienes retirados del servicio de manera temporal o definitiva, por lo que cuando se retiran del servicio bienes muebles que se encuentran en condiciones normales de utilización, por ejemplo, por el reintegro que realizan funcionarios o contratistas al finalizar su vinculación contractual, tal evento debe reconocerse mediante un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo en la Cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y un crédito a las Subcuentas y Cuentas que correspondan al tipo de elemento que se encontraba en servicio.

Igualmente, cuando el retiro del servicio se produce para ejecutar el mantenimiento preventivo o correctivo del elemento, se deberá reconocerse ese hecho mediante un débito en las subcuentas correspondientes de la Cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

Según lo señalado en el Régimen de contabilidad precedente, cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando el Ministerio comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con la depreciación del elemento correspondiente.

Distinto es frente a lo establecido en el inciso once del numeral 10.3, Capítulo I, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del nuevo Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, la

depreciación no cesará cuando el activo no esté siendo utilizado, cuando el activo se haya retirado del uso, ni cuando el elemento sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento.

Consulta 5 - Reconocimiento de operaciones originadas en la ejecución de un convenio de asociación suscrito entre el Ministerio de Cultura y el FONTIC.

De conformidad con las consideraciones expuestas, en relación con el denominado Modelo de Contrato de Gerencia integral de proyectos, el concepto del Consejo de Estado No. 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008 concluye que, al celebrarse contratos de este tenor, el Contratista 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, lo que constituye una de las particularidades que difieren del modelo que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración.

En relación con lo consultado, los pagos efectuados por el Ministerio de Cultura a favor de FONADE en desarrollo del Convenio, mediante el cual el Ministerio de Cultura se adhirió al Convenio Interadministrativo de Gerencia Integral de Proyectos No. 210060 celebrado entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE y el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – FONTIC, no tienen la naturaleza del Gasto Público Social, pues de conformidad con lo señalado en la Cláusula Primera del citado convenio, la entrega de recursos tuvo por objeto que FONADE le brindara al Ministerio, a través de los proveedores contratados por ese Fondo en virtud del citado convenio (operador e interventoría), la operación integral de las soluciones tecnológicas de Gobierno en línea, la plataforma de interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la Intranet Gubernamental.

Asumiendo que los giros ordenados por el Ministerio de Cultura corresponden a un pago anticipado, toda vez que el contrato no es preciso en su definición por cuanto se limita a denominarlos simplemente como “desembolso” en la Cláusula Tercera del convenio, ingresan a la contabilidad del contratista (FONADE) como un recurso propio, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual.

Bajo esa misma presunción, la entrega de los recursos por parte del Ministerio de Cultura a título de pago anticipado, se debió reconocer mediante un débito en la subcuenta 190514 Bienes y servicios, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o, cuando se trate de recursos girados por la Dirección de Crédito Público y el Tesoro Nacional, con la notificación del giro, el Ministerio de cultura debió reconocer un crédito en la Cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

En consecuencia, a partir del reconocimiento anterior, con respaldo en el reporte parcial o definitivo que le corresponde entregar a FONADE, donde se debió incluir el detalle de la

ejecución realizada, el Ministerio debió reconocer los gastos efectuados de acuerdo con la naturaleza de éstos, identificando si las actividades correspondientes a la operación integral de las soluciones tecnológicas de Gobierno en línea, la plataforma de interoperabilidad y la infraestructura y servicios asociados a la Intranet Gubernamental tenían relación con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, caso en el que debieron reconocerse en las cuentas del grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, en tanto que si esas actividades permitieron adelantar la gestión a cargo de las áreas misionales o que desarrollan la operación básica de la entidad, debieron corresponder a gastos de operación, grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN. Ahora bien, en caso que las legalizaciones hubiesen superado el valor de los pagos anticipados, se debió reconocer una obligación en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

No obstante lo anterior, cuando producto de la gestión realizada en el marco de la adhesión al Convenio Interadministrativo de Gerencia Integral de Proyectos No. 210060 celebrado entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE y el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – FONTIC, si el Ministerio de Cultura recibió licencias o algún software que pudo identificar y controlar, de cuya utilización o explotación pudo obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, las erogaciones legalizadas debieron reconocerse en la Cuenta 1970 INTANGIBLES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000018761 del 21-04-2015
 20152000026341 del 16-06-2015
 20152000032781 del 10-08-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000042321 del 30-10-2015
 20152000043101 del 09-11-2015

1.5. INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20152000002991 DEL 12-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Inventarios

	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios
--	----------------	--

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Inventarios Venta de bienes Arrendamientos
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios. Determinación de si el sistema especial de ventas de la Central de Abastos de Cúcuta S.A., debería ser considerado como una venta de bienes o un arrendamiento financiero.

Doctor
DAVID BONELLS ROVIRA
Gerente
Central de Abastos de Cúcuta S.A.
San José de Cúcuta, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 1 de diciembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004142-2, en la que manifiesta:

“(…) La sociedad Central de Abastos de Cúcuta S.A. (CENABASTOS S.A.), es una sociedad de economía mixta, vinculada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, que en desarrollo de su objeto social, construye inmuebles destinados a la comercialización de productos alimenticios y de la canasta familiar, destinados para la venta a terceros.

En la actualidad la, la sociedad [sic] posee unos bienes inmuebles disponibles para la venta, que en el evento de ser realizada, generaría una utilidad.

Teniendo en cuenta la exigencia de ajustar el valor en los Estados Financieros de estos inmuebles, queremos obtener la apreciación de la Contaduría General de la Nación, si sobre el caso específico de Inventarios de Bienes Inmuebles, se puede aplicar la actualización del valor en libros previsto para la cuenta Propiedades de Inversión.

De otra parte, por la naturaleza de los usuarios de locales y puestos de las diferentes plazas de mercado y merca tiendas, construidas y puestas en venta por CENABASTOS S.A, la entidad se vio obligada a aplicar un sistema especial de ventas, que consiste en la entrega del inmueble a la firma de una opción unilateral de compra, otorgando la entidad

un plazo de hasta 60 meses para abonar su valor, conservando CENABASTOS S.A la propiedad del inmueble, hasta tanto el tercero cancele la totalidad del precio acordado.

De acuerdo con el Instructivo sobre la aplicación de las Normas NIIF, este tipo de negocio cumple los requisitos previstos para la configuración de un ARRENDAMIENTO FINANCIERO y no cumple lo previsto para las ventas a plazos, razón por la cual les solicitamos su pronunciamiento en este sentido. (...)"

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

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a la inquietud relacionada con la actualización del valor de los Bienes Inmuebles construidos por la Central de Abastos de Cúcuta S.A. con el propósito de venderlos a terceros, debe hacerse claridad si la pregunta fue formulada en el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente o con referencia al marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

De conformidad con el Régimen de contabilidad pública precedente, el numeral 137 del Plan General de Contabilidad Pública establece que:

"137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales."

A su vez, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relativas a los inventarios, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen que:

"9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo

promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, definido en la Resolución 414 de 2014 prescribe que:

“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Valor neto de realización: según este criterio, los activos se miden por el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establecen que:

“9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)

(...)

9.2.2 Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios. (...)

9.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor de reposición. (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición es inferior al costo de los inventarios, la diferencia corresponderá al deterioro del mismo.

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá el valor del mismo, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como un ingreso por recuperaciones. (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud respecto al tratamiento contable del sistema especial de ventas establecido por la Central de Abastos de Cúcuta S.A., el marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establece que:

“(...)

13. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1 Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a

la propiedad del activo, así la propiedad del mismo 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.

(...)

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a. El arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios);

d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del

contrato para determinar si en realidad, se transfieren al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

1.1.1 Ingresos por venta de bienes

Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, aquellos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

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 los mismos;
- c. el valor de los ingresos de actividades ordinarias 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 o en los que se vaya a incurrir, en relación con la transacción, puedan medirse con fiabilidad

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de responder sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. únicamente actualizará el valor de sus inventarios cuando su valor de realización sea inferior a su valor en libros. La diferencia surgida entre el valor de realización de sus inventarios y su valor en libros como un gasto por provisión sujeto a recuperación sin exceder el valor constituido por este concepto.

Para efectos de lo anterior, conviene señalar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública define el valor de realización como el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Ahora bien, frente al marco normativo de la Resolución 414 de 2014, aplicable a partir del 1 de Enero de 2016, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. actualizará sus inventarios al menor valor entre el costo y el valor neto de realización, entendiéndose este último como el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

En razón de lo anterior, si el valor neto de realización de los inventarios de la Central de Abastos de Cúcuta S.A. resulta inferior a su costo, la diferencia se contabilizará como un gasto por deterioro, susceptible de recuperación, siempre y cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir.

2. La Central de Abastos de Cúcuta S.A. determinará si su sistema especial de ventas corresponde a una venta de bienes o un arrendamiento financiero, analizando la esencia económica de la operación y partiendo de los criterios estipulados en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público dispuestas en la Resolución 414 de 2014, referentes a los Ingresos por venta de bienes y a los Arrendamientos, para lo cual debe atemperarse a los siguientes lineamientos:

Su sistema especial de ventas corresponderá a una venta de bienes, si ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes, y por lo tanto la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre los mismos. Adicionalmente, para su reconocimiento contable el valor de los ingresos podrá medirse fiablemente, y es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción y los costos incurridos o por incurrir en la transacción puedan medirse con fiabilidad.

Por otro lado, la empresa concluirá que su sistema especial de ventas corresponde a un arrendamiento financiero, si se presentan entre otras, las siguientes situaciones:

- a. Central de Abastos de Cúcuta S.A. le transfiere la propiedad de los bienes inmuebles al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b. El arrendatario tiene la opción de comprar el bien inmueble a un precio que se espera sea suficientemente inferior a su valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable.
- c. El plazo del arrendamiento que se ha estipulado cubre la mayor parte de la vida económica del inmueble, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.

d. El valor presente de los cánones de arrendamiento que debe realizar el arrendatario a la Central de Abastos de Cúcuta S.A., más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada a este, se aproxima al valor razonable del bien inmueble, al inicio del arrendamiento.

e. El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas ocasionadas al arrendador a causa de tal cancelación, las asume el arrendatario.

f. Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual del bien inmueble, las asume el arrendatario.

g. El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento, con unos pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

CONCEPTO No. 20152000033851 DEL 19-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Inventarios Costo de producción de salud
	SUBTEMAS	Inventario medicamentos ambulatorios y hospitalarios entregados a un tercero para su distribución a los usuarios del servicio de salud.

Doctora
SORAYA ASTRID MURCIA QUINTERO
Director Salud Contraloría de Bogotá
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 20155500038012 en la cual presenta la siguiente consulta:

“De manera atenta le solicito indicarnos cuál debe ser la afectación contable se debe dar al siguiente hecho económico:

El Hospital Rafael Uribe Uribe suscribió el Contrato 215-2012 con la Unión Temporal FARMA RED GS FARMACEUTICA cuyo objeto es el siguiente:

“Suministro, distribución y dispensación mediante la modalidad de cápita y evento de los medicamentos ambulatorios y hospitalarios POS y NO POS y dispositivos médicos formulados a los usuarios de los servicios prestados por los profesionales de la salud del Hospital Rafael Uribe Uribe, en las condiciones, descripciones, cantidades, precios y demás aspectos consignados en la invitación pública No. 008 de 2012 y la propuesta presentada por el CONTRATISTA que hacen parte integrante de este contrato. De otro lado, en el contrato se indica que:

NOTA: El Hospital en la actualidad cuenta con un inventario de medicamentos hospitalarios y dispositivos médicos, el cual debe ser asumido por el proveedor mediante valor de compra realizada por el Hospital y el valor total del inventario será deducido de la factura en fracciones según acuerdo que se realice entre las partes, el cual quedará plasmado en actas de levantamiento de inventario.

Los inventarios que el Hospital entregó al contratista para que este los entregue a los usuarios o pacientes están registrados en la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACION DE SERVICIOS.

CONSULTA

Para el hecho económico relacionado con los inventarios que adquirió el Hospital ejecutando su presupuesto, pero que los entregó, en virtud del contrato en mención, al contratista para que este los entregara a los pacientes se debe:

¿Reclasificar la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACION SERVICIOS a la cuenta 1530 INVENTARIOS EN PODER DE TERCEROS?

¿Disminuir la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACION DE SERVICIOS, afectando las cuentas del grupo 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN?

¿Acreditar la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACION DE SERVICIOS y debitando las cuentas del grupo 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN cuando el contratista le informe al Hospital que entregó los insumos a los pacientes?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

La cláusula primera, en relación con el Objeto del contrato 215 suscrito entre el Hospital Rafael Uribe Uribe, Empresa Social del Estado y la Unión Temporal Farma Red G.S. Farmacéutica, señala:

“PRIMERA - OBJETO: SUMINISTRO, DISTRIBUCIÓN Y DISPENSACIÓN MEDIANTE MODALIDAD DE CÁPITA Y EVENTO DE LOS MEDICAMENTOS AMBULATORIOS Y HOSPITALARIOS POS Y NO POS Y DISPOSITIVOS MÉDICOS FORMULADOS A LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LOS PROFESIONALES DE LA SALUD DEL HOSPITAL RAFAEL URIBE URIBE, en las condiciones, descripciones, cantidades precios y demás aspectos consignados en la Invitación Pública No 008 de 2012 y la propuesta presentada por EL CONTRATISTA que hacen parte integrante de este contrato.”

Desde la perspectiva contable pública, los párrafos 158, y 161 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, respecto de los inventarios, señalan:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

161. La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades de la comunidad, en las cuales se deben considerar como inventarios los materiales que son consumidos directamente en la prestación de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte el catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el RCP, describe las siguientes cuentas, así:

“1518 MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

DESCRIPCION:

Representa el valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los materiales adquiridos.
- 2- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios
- 3- El valor de las devoluciones de materiales del proceso productivo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman en la prestación del servicio.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los materiales determinados como faltantes o dados de baja por imperfectos, rotura, mermas.

1530-EN PODER DE TERCEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los diferentes inventarios tales como: mercancías procesadas, en existencia, y materias primas de propiedad de la entidad contable pública, que se encuentran en poder de terceros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1505-Bienes Producidos, 1510-Mercancías en Existencia 1512-Materias Primas, 1516-Envases y Empaques, 1517-Materiales para la Producción de Bienes y 1518-Materiales para la Prestación de Servicios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los traslados de las diferentes cuentas y subcuentas que integran el grupo de inventarios, en virtud de los contratos, convenios o actos administrativos que así dispongan.

SE ACREDITA CON:

- 1) El valor de las mercancías, materias primas, materiales, envases y empaques, devueltos a las entidades contables públicas y trasladadas al correspondiente rubro de inventario.
- 2) El valor de la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos de los bienes entregados de conformidad con lo estipulado en contratos o convenios.

- 3) El valor de las mercancías, materias primas, materiales, envases y empaques determinados como faltantes o dados de baja por imperfectos, rotura o merma.
(Subrayado fuera de texto)

"73-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas que prestan servicios de salud, en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta."

Este grupo contiene las diferentes cuentas en las cuales se acumulan los costos incurridos por la entidad contable pública, en la prestación del servicio.

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, el valor de los inventarios adquiridos por el hospital que en virtud del contrato deban ser entregados al contratista para que efectúe la distribución a los usuarios de los servicios prestados, debe reclasificarse mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1530 INVENTARIOS EN PODER DE TERCEROS, con crédito a las subcuentas respectivas de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACION SERVICIOS. En consecuencia, en esta etapa de la ejecución del contrato no es viable afectar costos de producción, toda vez que aún no se ha incurrido en consumos vía prestación de los servicios.

Posteriormente, con base en la información suministrada por el contratista sobre los inventarios suministrados a los usuarios del servicio de salud, se reconoce el costo de los servicios prestados mediante un débito a las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1530 INVENTARIOS EN PODER DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20152000038311 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inventarios Otros Activos

SUBTEMA	Reconocimiento de insumos utilizados en la operación de una entidad
----------------	---

Doctora
 AHILIZ ROJAS RINCON
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Corporación Autónoma Regional de Boyacá - Corpoboyacá
 Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el No 2015-550-004311-2 en la que informa que la Contraloría General, en auditoria del 2014, determinó el siguiente hallazgo relacionado con el tratamiento dado por la Corporación, al registro contable de los insumos utilizados en el laboratorio:

“Hallazgo No. 27 (A) Inventarios Materiales y Reactivos de Laboratorio

La Norma Técnica relativa a los Inventarios en los numerales 162 y 163 del Plan General de Contabilidad Pública señalan: “162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de últimas en entrar primeras en salir (UEPS).”

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala: la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS (CR), “Representa el menor valor de los inventarios, resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando el valor en libros es mayor

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5306-Provisión para Protección de inventarios”.

Así mismo la Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en relación con los Costos de ventas y operación, señala: 292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)”

*La Corporación no aplica ningún método de reconocido valor técnico para la valuación de sus Inventarios y teniendo en cuenta, que éstos se registraron contablemente por el Sistema de Inventarios Permanente, lo cual implica, que el registro crédito del inventario consumido o trasladado, no quede debida ni técnicamente valuado, con lo cual se genera incertidumbre, respecto de la suficiencia del saldo de la subcuenta **151803 “Inventario — Materiales para la prestación de los Servicios - Reactivos y de Laboratorio”**, que a 31/12/13 está presentado por **\$71.6 millones**.*

Esta situación, es generada por la falta de una política contable clara y definida, que haga referencia a los principios, bases, convenciones, reglas, procedimientos y prácticas específicas adoptadas por la administración para los efectos de la elaboración y presentación de sus estados financieros.

No obstante lo anterior, el valor del inventario consumido en la prestación del servicio, no es registrado como costo, es decir, no se contabiliza como debiera ser, sino que es llevado al Gasto, en la Subcuenta 521112 Materiales y Suministros, desconociéndose la correlación o la relación de causalidad directa, que existe entre los ingresos generados y el consumo o utilización de estos inventarios, que conllevan a la no aplicación de la norma de asociación de acuerdo a la técnica contable.

*Así mismo, la Corporación durante la vigencia no registró provisión alguna para protección de inventarios incumpliendo las disposiciones que al respecto ha impartido la Contaduría General de la Nación, lo cual contribuye a determinar una incertidumbre en el saldo de la Cuenta ‘inventarios” presentado a 31/12/13. **Hallazgo administrativo.....**”*
Adicionalmente se indica que frente al hallazgo la entidad realizó un análisis de la norma, y teniendo en cuenta que los insumos son destinados a actividades adelantadas por la Corporación, es decir, sin prestación externa de este servicio, se consideró que debían manejarse por la cuenta Materiales y suministros.

Por lo anterior, se solicita concepto sobre el adecuado tratamiento a estos elementos.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa a los inventarios, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“9.1.1.4 Inventarios

158. *Noción.* Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

159. La comercialización comprende el proceso de intermediación entre los centros de producción y los destinos de consumo, a través de diferentes operaciones de compraventa mayoristas o minoristas, actividad en la cual los bienes no son objeto de transformación por parte de quien los comercializa.

160. La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización.

161. La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades de la comunidad, en las cuales se deben considerar como inventarios los materiales que son consumidos directamente en la prestación de los mismos.

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del

inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.

164. Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. Las provisiones constituidas se revelan por separado como un menor valor de los inventarios. Así mismo, el método de valoración utilizado se debe revelar en las notas a los estados, informes y reportes contables.”

De otra parte, la norma técnica relativa a Otros activos prescribe que:

“9.1.1.8. Otros activos

*189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

(...)

195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria

diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron. (...)”

Para efecto de aplicar con esta norma, el Catalogo General de Cuentas contiene la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, que se define en los siguientes términos:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los insumos que la Corporación destina a actividades propias de la operación de la entidad no cumplen con la definición de inventarios, por cuanto éstos no son adquiridos con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad.

Por lo anterior, la corporación debe reconocer dichos insumos por su costo en la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, con contrapartida en las subcuentas 240101-Bienes y servicios o 240601-Bienes y servicios, de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR respectivamente. Además debe amortizarlos durante los períodos en los cuales se espere percibir los beneficios de los costos incurridos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000032251 del 31-07-2015

20152000033851 del 19-08-2015

20152000033951 del 19-08-2015

20152000042211 del 29-10-2015

1.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20152000024451 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y Equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes inmuebles destinados a conservación, reforestación por parte de la Corporación.

Doctora
 LUISA FERNANDA RESTREPO MARTINEZ
 Profesional especializado- Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda
 Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500004002 en la cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, de los bienes de uso público de la Corporación ubicados en el Departamento de Risaralda y su amortización acumulada; se requiere determinar:

1. Las cuentas contables para el reconocimiento de los bienes inmuebles de propiedad de la Entidad, correspondiente a áreas protegidas, de conservación, reforestación, laderas, etc. qué son solo de interés de la Corporación por su rol de Autoridad Ambiental.

2. En el Catálogo de Cuentas de la Contabilidad Pública se encuentra las cuentas 1710 Bienes de beneficio (Sic) y uso público en servicio y 1785 (Amortización) Otros bienes de beneficio (Sic) y uso público. En estas, no se encuentra subcuentas diferentes a la 171090 (Otros) y 178590 (Otros) para el registro de los bienes inmuebles de uso público con las características descritas anteriormente.

Por lo tanto, en caso de que dichos bienes inmuebles se deban clasificar en las cuentas - 1710 y 1785 (Amortización) se solicita aclaración en cuál subcuenta se debe registrar dichos valores o si por el contrario, procederán a la creación de la subcuenta relacionada con el tipo de bien inmueble de uso público.

Por lo anterior, le agradecemos pronta respuesta, en aras de no vulnerar normas contables vigentes.”

Mediante correo electrónico, la consultante aclaró que: *“Los bienes inmuebles en cuestión, corresponden a bienes utilizados como parte del cumplimiento del objeto social de la Corporación. Estos bienes inmuebles cuentan con medición fiable, ya que contamos con los certificados de tradición. Están reconocidos jurídicamente por la Corporación como bienes de uso público, por corresponder a bienes de protección, como son laderas, montañas bosques de protección, áreas de protección, reforestación y conservación.”*

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los Bienes de uso público e histórico y cultural, señala:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales 176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.”

Así mismo, el párrafo 165 relativa a la Norma Técnica para las propiedades, planta y equipo, señala:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1605-TERRENOS, así:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

436

1. El costo del terreno y demás erogaciones incurridas para su adquisición.
2. El valor de las mejoras.
3. El valor de los terrenos recibidos en donación o traspaso y los que se incorporen una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.
4. El valor de los terrenos reclasificados de propiedades, planta y equipo no explotados y de propiedades de inversión.
5. El valor de los costos de endeudamiento capitalizables”

Esta cuenta, contiene la subcuenta 160503- Terrenos con destinación ambiental

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones, los predios objeto de consulta no cumplen con los criterios para ser reconocidos como bienes de uso público, dado que no están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, ni están orientados a generar bienestar social.

En consecuencia, en la medida en que estos bienes están siendo utilizados por la Corporación en cumplimiento de su cometido estatal y cuentan con una medición fiable, la entidad debe efectuar la respectiva reclasificación, atendiendo la naturaleza del bien, a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, donde para el caso de los terrenos es viable utilizar la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-Terrenos.

CONCEPTO No. 20152000004461 del 24-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes totalmente depreciados en uso. Baja de elementos deteriorados e inservibles.

Doctor
GUSTAVO A. RUBIO LOZANO
Instituto de Educación Superior ITA Buga

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No. 201550000136-2, mediante la cual presenta las siguientes inquietudes:

1. “Como (Sic) se realiza un saneamiento contable por bienes muebles que se compraron en el 2008 y que a la fecha ya están depreciados”

No obstante que telefónicamente y mediante correo electrónico se pretendió precisar si los bienes aún se encuentran en uso, y no fue posible obtener respuesta por parte de ustedes, la consulta se resolverá bajo la presunción que efectivamente los bienes aún están prestando servicio.

15. “Como (Sic) se dan de baja los elementos deteriorados e inservibles que ya han sido depreciados contablemente”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

“(…)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

(…)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (…).

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.

(…)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN.

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo.

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-Depreciación acumulada (Cr) y 1695-Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (Cr) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-Propiedades, planta y equipo. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-Otros gastos ordinarios, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-Extraordinarios, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-Superávit por valorización o 3240-Superávit por valorización y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-Valorizaciones.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-Activos retirados y acreditando la subcuenta 891506-activos retirados, de la cuenta 8915-deudoras de control por contra (Cr). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas, se concluye:

- 1) “Como (Sic) se realiza un saneamiento contable por bienes muebles que se compraron en el 2008 y que a la fecha ya están depreciados”

En cuanto a los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso, indica que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos depreciados, de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando se deprecie en su totalidad, cuando aún los bienes siguen generando beneficios económicos. La vida útil debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, deberá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

Para aplicar el tratamiento contable respectivo, adjunto copia del concepto Nro. 200912-138808 del 5 de Febrero de 2010, el cual es aplicable a su caso.

- 2) “Como (Sic) se dan de baja los elementos deteriorados e inservibles que ya han sido depreciados contablemente”

En relación con la baja de los elementos deteriorados e inservibles que han sido depreciados contablemente, por no encontrarse en condiciones de utilización deben ser retirados de los activos, para lo cual la entidad de acuerdo con lo indicado en el numeral 23 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, retira de la contabilidad el costo histórico del bien, el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y registra la diferencia, si la hubiere, en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Ahora bien, si se trata de bienes que no estaban relacionados con la producción de bienes o prestación de servicios individualizables y respecto de ellos existen saldos en la subcuenta(s) de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES, éstos saldos deben trasladarse a la subcuenta 320801 Capital Fiscal, de la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL.

Vale anotar si en el momento del retiro no se ha definido la destinación final de los bienes, es pertinente que la entidad los controle en la subcuenta correspondiente de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, así lo indica el mismo numeral 23 del Procedimiento Contable.

CONCEPTO No.2015200006531 DEL 04-02-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

442

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Inviabilidad de modificar la valorización, por efectos del reconocimiento de la depreciación mensual

Doctor
JUAN ALBERTO PÁEZ MORENO

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No. 201550000339-2, mediante la cual presenta la siguiente inquietud:

“Referente al tema del cuadro de la actualización de propiedad, planta y equipo, para discriminar la valorización debe necesariamente hacerse ajuste (Sic) mensuales por valorización debido al registro de la depreciación mensual porque el valor en libros del bien cambia mensualmente por este efecto y no permanece estático, de esa manera era que se venía manejando el cuadro en esta seccional, por tal razón propongo que me autoricen a llevar el cuadro con la discriminación de la valorización y los respectivos ajustes mensuales a la valorización por efecto de la depreciación. Caso contrario cuando se presenta desvalorización y se debe registrar la provisión para (Sic) mensualmente ir amortizándola.”

CONSIDERACIONES

Sobre el particular, atendemos su consulta en los siguientes términos

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

9.1.1.5 **Propiedades, planta y equipo**

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. (...)

175. (...). Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, éstas deberán revelarse como otros activos.". (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

(...)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

(...)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

(...)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.”

3.6. Actualización de los valores.

(...). *En el Caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La valorización o desvalorizaciones son consecuencia de un hecho estático, que deviene de la comparación entre un avalúo técnico y el valor en libros de un bien, en un momento determinado, tendiente a corregir las desviaciones en la medición de un activo, originadas en distintos factores, tales como fenómenos económicos, tecnológicos, etc.; en tanto que la depreciación es un proceso dinámico mediante el cual se reconoce la medida en que los activos contribuyen al desarrollo de las funciones de una entidad, con ocasión de su uso asociado a sus actividades misionales y/o administrativas.

En consecuencia, no es viable que se esté modificando el importe de la valorización, con ocasión del reconocimiento de la depreciación mensual, toda vez que la valorización o desvalorización solo podrá ser objeto de ajuste, con ocasión de una nueva medición, teniendo como referencia un nuevo avalúo técnico.

CONCEPTO No.2015200008571 DEL 13-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	1. Retiro de bienes inservibles 2. Recibo de bienes por la reposición que realiza un proveedor 3. Reconocimiento contable del recibo de bienes entregados por una empresa pública o privada

Doctora

DIANA MARCELA BERMEJO PEÑA

Grupo de Gestión Financiera y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos INVIMA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico de fecha 2 de febrero de 2015, radicado con el No. 2015-550-000289-2 de fecha 2 de febrero de 2015, en el cual consulta sobre el procedimiento para:

1. El reconocimiento contable cuando se trata de la reposición de equipos realizada por un proveedor y,

2. La incorporación al sistema de información contable de una Entidad Contable Pública del Sector Gobierno por el recibido a título gratuito propiedades, planta y equipos entregados por empresas públicas o privadas.

Telefónicamente, la consultante aclara que en el caso del recibo de bienes por parte de Empresas públicas, se requiere también la aclaración en lo relativo al recibo de bienes para uso permanente sin contraprestación, sin la transferencia de la propiedad.

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

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad vigente en materia de contabilidad pública de obligatoria aplicación por parte del INVIMA, es necesario considerar lo siguiente:

El párrafo 23 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las entidades que comprenden el Gobierno General, define que *“desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa”*. (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el párrafo 24 en relación con las Empresas Públicas establece que *“comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional”*. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del proceso contable, deberán asociarse un determinado gasto o costo con los ingresos que se reconozcan en el sistema de información financiero. En relación con esa regla de carácter general (principio de contabilidad pública), el párrafo 118 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

La medición fiable como condición esencial para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública está señalada en el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, donde se señala:

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Los incrementos patrimoniales derivados de una donación o por la incorporación de bienes no reconocidos en el sistema de información contable se tratan los párrafos 247 y 248 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, disponen:

“247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino las financiaciones de gastos se registrarán como ingreso.

248. El superávit incorporado se origina (...) en el reconocimiento de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y, en los intangibles formados. (...).”

El efecto patrimonial generado por una donación se describe en el Catálogo General de Cuentas CGC la noción de la Cuenta 3225 Superávit por Donación, donde se establece:

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP (Título I), en el numeral 23 del Capítulo III Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de la Propiedad, Planta y Equipo, señala:

“23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, lo destruido total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810- EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El citado procedimiento contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP, en el inciso tercero del numeral 24, establece:

24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto)

El mismo Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de la Propiedad, Planta y Equipo, en el inciso tercero del numeral 25, define:

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución.

Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). (Subrayado fuera de texto)

En relación con el registro contable a cargo de una entidad que pertenezca al Sector Gobierno General que recibe Propiedades, Planta y Equipo sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, el mismo numeral 25 citado en el apartado anterior, en el inciso tercero, señala:

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La descripción de la Cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS contenida en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública vigente, indica:

“Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas.” (Subrayado fuera de texto)

En lo que hace referencia a la reposición de bienes por parte de un proveedor, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley 1480 de 2011, el Estatuto del Consumidor, tiene como objeto regular “los derechos y las obligaciones surgidas entre los productores, proveedores y consumidores y la responsabilidad de los productores y proveedores, tanto sustancial como procesalmente”, por lo que serán aplicables “en general a las relaciones de consumo y a la responsabilidad de los productores y proveedores frente al consumidor en todos los sectores de la economía respecto de los cuales no exista regulación especial, evento en el cual aplicará la regulación especial y suplementariamente las normas establecidas en esta ley”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 735 de 2013 reglamentó la efectividad de la garantía prevista en los artículos 7 y siguientes de la citada Ley 1480 de 2011.

Las entidades contables públicas, conocedoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales o instructivos mediante los cuales determinen los documentos soporte requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad.

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Cuando se trate del retiro de un elemento inservible, que hace parte de las propiedades, planta y equipos de la entidad, por efecto de la reposición del mismo que debe efectuar un proveedor, la entidad deberá debitar las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registrará transitoriamente debitando la subcuenta 147090 Otros deudores de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Para la incorporación al sistema de información del nuevo elemento, recibido como reposición por parte de un proveedor en cumplimiento de una garantía, la entidad deberá efectuar un débito en la subcuenta que identifique la naturaleza, destinación y estado del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el precio indicado por el proveedor o, en forma alternativa, por el valor razonable del activo recibido (establecido, por ejemplo, mediante avalúo) y un crédito en la subcuenta 147090 Otros deudores de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES. La diferencia, si es a favor de la entidad, se registrará acreditando la Subcuenta 481090 Otros ingresos extraordinarios de la Cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS o, si el resultado se da en contra de la entidad, se debitará la Subcuenta 581090 Otros gastos extraordinarios de la Cuenta 5810 EXTRAORDINARIOS.

Pregunta 2

De conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad vigente, la incorporación al sistema de información contable por parte de una entidad que hace parte del sector Gobierno, en caso que se trate del recibo de bienes entregados por una empresa pública para uso permanente sin contraprestación, sin que implique la transferencia de la propiedad de tales elementos, la entidad los registrará acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y

debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

Cuando se trate de bienes recibidos a título gratuito entregados por una empresa pública, que implica la transferencia de la propiedad de los mismos, se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según se trate de una entidad de la Administración Central o Descentralizada.

Si el evento corresponde al recibo de bienes a título gratuito entregados por una empresa privada, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 323502 En especie, de la cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN.

CONCEPTO No. 20152000012801 DEL 10-04-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de Propiedades Planta y Equipo totalmente depreciados y en uso Bajo el Régimen de contabilidad pública precedente.

Señora
LISSET PAOLA FRANCOJARABA
Montería Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 5 de marzo de 2015, radicado con el número 2015-550-000969-2 mediante el cual manifiesta:

“(...) quisiera realizarles las siguientes consultas:

1. Puedo yo como profesional universitario con funciones de contadora, manejar el inventario de la propiedad planta y equipo de la entidad.

2. Existen bienes dentro del inventario 100% depreciados que se encuentran en buen estado y en uso, debo sacarlos de la contabilidad de la entidad.”

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su primera inquietud, se hace necesario considerar:

De acuerdo con la resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, se establece lo siguiente:

“de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en su artículo quinto (5) manifiesta:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Para dar respuesta a su segunda inquietud, se hace necesario considerar:

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

“
(...)”

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes. (Subrayado fuera del texto)

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo. (Subrayado fuera del texto)

(...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio (Subrayado fuera del texto)

18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

1. El propósito del Artículo 5 de la Ley 298 de 1996 está orientado a que las entidades públicas estructuren su área contable con unas funciones especializadas en esta materia, razón por la cual el profesional que se designa como contador, deberá desempeñarse en forma coherente con el precepto legal. En consecuencia, la entidad deberá revisar la asignación de funciones, en forma tal que se garantice el cumplimiento de los propósitos consignados en el Artículo 5 de la Ley 298 de 1996.
2. Para su segunda inquietud y con base en las consideraciones, se debe revisar el manual de procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo tres (3)

procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades Planta y Equipo, en especial los numerales relacionados con la vida útil y la actualización.

La existencia de activos totalmente depreciados y en uso, indica que existen falencias en la aplicación del procedimiento contable mencionado en el párrafo anterior relacionado con Propiedades Planta y Equipo, ya que en éste se obliga a la revisión anual de la vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Dadas las circunstancias mencionadas en su consulta, la entidad deberá efectuar los siguientes pasos:

Realizar un avalúo técnico al bien o bienes en cuestión.

Retirar el bien o los bienes en cuestión de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la Depreciación Acumulada (CR) y acreditando la subcuentas que identifique al bien o los bienes dentro del grupo de Propiedades Planta y Equipo donde se registró a su costo histórico.

Si existen Valorizaciones del bien o los bienes, se deben cancelar dichos saldos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta de Superávit por Valorizaciones en el Patrimonio y acreditando su correspondiente contrapartida en el activo, en la cuenta de Valorizaciones

Incorporar en la contabilidad el bien o bienes por el valor resultante del avalúo técnico, realizando un débito en la subcuenta correspondiente del grupo de Propiedades, Planta y Equipo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta Patrimonio Público Incorporado

Simultáneamente, estimar una nueva vida útil para el bien o los bienes y reconocer las alícuotas de depreciación para asociar la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000012821 DEL 10-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Registro contable de los inmuebles recibidos como efecto de la liquidación del contrato de fiducia mercantil 763 de 2007 a cargo Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio. Cumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 4º. de la Ley 1001 de 2001

Doctor
 JUAN CARLOS CORTES ALBADAN
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 26 de febrero de 2015, radicada en este Despacho con el No. 2014-550-000842-2, donde manifiesta:

«(...)

Antecedentes:

Mediante Decreto 554 de 2003, el Gobierno Nacional suprimió el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana INURBE y ordenó su liquidación. El plazo de liquidación venció el 31 de Diciembre de 2007, de conformidad con lo establecido en los Decretos 600 de 2005 y 597 de 2007.

Por su parte, el artículo 11 del Decreto 554 de 2003, determinó que una vez cumplido el plazo de liquidación del INURBE en liquidación, los bienes, derechos y obligaciones, del INURBE en liquidación, pasarían a la Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, hoy Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

No obstante lo dispuesto en el artículo 11 antes mencionado, éste Ministerio no recibió los bienes, derechos y obligaciones del INURBE en Liquidación, una vez vencido el plazo de liquidación, en razón a la expedición de la Ley 1001 de 2005 que en su artículo 8 facultó al

Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana INURBE en Liquidación, para:

“Celebrar sin sujeción a los tramites, requisitos y restricciones establecidos en la Ley 80 de 1993 y sus decretos reglamentarios, un contrato de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial destinado a la constitución de un Fideicomiso-Patrimonio Autónomo, el cual, una vez vencido el término previsto por la Ley para la existencia y Liquidación del INURBE en Liquidación, se transferirán los bienes inmuebles activos, recursos propios de la entidad. (...)”

Así las cosas, el día 26 de diciembre de 2007 se suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil número 763 entre el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social Reforma Urbana en Liquidación y el Consorcio FIDUPREVISORA S.A. FIDUAGRARIA S.A., en cumplimiento de lo estipulado en el artículo 8° de la Ley 1001 de 2005, que expresamente determinó que este contrato debía ser suscrito una vez vencido el termino previsto por la Ley para la existencia y liquidación del INURBE en Liquidación.

Por tanto al constituirse el Patrimonio Autónomo denominado PAR INURBE EN LIQUIDACION mediante el contrato de fiducia mercantil antes descrito, los derechos fiduciarios generados por virtud de dicho contrato al vencimiento del plazo de liquidación del INURBE, pasarían a ser propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

Una vez terminado el contrato de fiducia mercantil 763, que a la fecha se encuentra en etapa de liquidación, el Ministerio asumió los derechos, bienes y obligaciones derivados del mismo, entre ellos el proceso de saneamiento de bienes fiscales en los cuales se destacan a efectos de la presente consulta, los bienes inmuebles ocupados de manera irregular por entidades religiosas, situación que se encuentra contemplada en la ley 1001 de 2005 en su artículo 4, el cual se presenta a continuación:

“Artículo 4°. *Reglamentado por el Decreto Nacional 4825 de 2011. En el caso de los inmuebles ocupados por instituciones religiosas e iglesias reconocidas por el Estado, sobre los cuales se hayan construido templos o lugares propios para el cumplimiento de su misión pastoral o social, se enajenarán por su avalúo catastral con un descuento del 90%. El saldo se podrá financiar en las condiciones establecidas en el literal a) del artículo 1° de esta ley.*

Consulta:

Teniendo en cuenta lo presentado en los antecedentes y dado que el Ministerio debe en primer lugar incorporar a su patrimonio estos bienes después de identificarlos técnica y jurídicamente para luego enajenar aquellos ocupados por instituciones religiosas e iglesias por su avalúo catastral con un descuento del 90%. Surge la inquietud si en particular estos

inmuebles previo a la enajenación deben ser incorporados al patrimonio del Ministerio por el 10% de su avalúo catastral, valor que realmente se va obtener en la venta, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de la ley 1001 de 2005.

Lo anterior dado que si se registrara por el 100% del avalúo catastral, en el momento de la enajenación esta se haría por el 10% del avalúo catastral y con ello se generaría una pérdida del 90% del valor, que se podría entender como un detrimento patrimonial el cual puede implicar investigaciones disciplinarias, fiscales o penales, las cuales no tendrían razón de ser porque se está dando cumplimiento a lo establecido por una Ley de la República.

En consecuencia, esta consulta se presenta con fundamento entre otros a lo establecido en el principio de prudencia, en particular en el aparte subrayado:

120. Prudencia. *En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

Dado que de lo anterior se deduciría que al registrar la incorporación de dichos inmuebles al patrimonio por el 100% de su avalúo catastral se incurriría en una sobre estimación de los activos.

Finalmente, surge la inquietud de cuál sería el registro contable de este hecho económico.”

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

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que el registro contable de los eventos a que hace referencia su consulta deben dar lugar al reconocimiento de egresos que podrían inducir a entender que se produjo un detrimento patrimonial, es necesario tener en cuenta lo señalado en la Ley 610 de 2000 que en sus Artículos 3º y 6º, señala:

Artículo 3°. Gestión fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 6°. Daño patrimonial al Estado. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público. **(El texto subrayado y con negrilla fue declarado INEXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-340 de 2007)**

La ley 1001 de 2005 en su artículo 4, dispone lo siguiente:

Artículo 4°. Reglamentado por el Decreto Nacional 4825 de 2011. En el caso de los inmuebles ocupados por instituciones religiosas e iglesias reconocidas por el Estado, sobre los cuales se hayan construido templos o lugares propios para el cumplimiento de su misión pastoral o social, se enajenarán por su avalúo catastral con un descuento del 90%. El saldo se podrá financiar en las condiciones establecidas en el literal a) del artículo 1° de esta ley.

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 100, 103, 106 y 110, señala que:

“100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

(...)

103. CONFIABILIDAD. *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad*

(...)

“106. Verificabilidad. *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”* (Subrayado por fuera de texto)

110. Universalidad. *La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.*

En lo relacionado con pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, el párrafo 123 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

123. No Compensación. *En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.* (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en los párrafos 165, 166 y 167 del Plan General de Contabilidad Pública señalan:

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. *Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

166. *Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.*

167. *Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico. (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública respecto del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos en los numerales 16 y 20 señala:

“16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS.

Las notas a los estados contables básicos son parte integral de estos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

(...)

17. NOTAS DE CARÁCTER GENERAL.

Permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y realidades de su proceso contable, en donde se informa:

(...)

El Capítulo XVI del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, el cual prescribe:

“(...)

8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. (...).”

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el Capítulo III del Título I, numeral 24, señala:

24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

(...)

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la enajenación de los inmuebles objeto de esta consulta, se debe tener en cuenta lo prescrito en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, en el Capítulo III del Título I, numeral 22, donde se establece:

22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.”

CONCLUSIONES

La incorporación al sistema de información financiera del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio de los inmuebles a que hace referencia el Artículo 4 de la Ley 1001 de 2005, recibidos con ocasión de la finalización del contrato de fiducia mercantil 763 de 2007, suscrito entre el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social Reforma Urbana en Liquidación y el Consorcio FIDUPREVISORA S.A. FIDUAGRARIA S.A., debe efectuarse por su costo histórico, que en este caso debe corresponder al valor estimado mediante avalúo técnico, el cual puede corresponder al Avalúo catastral, en concordancia con lo ordenado por el Artículo 4º de la Ley 1001.

Para tal efecto, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio al recibir los bienes debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor establecido mediante avalúo técnico, que puede corresponder al avalúo catastral, y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

La enajenación de ese tipo de inmuebles, ocupados por instituciones religiosas e iglesias reconocidas por el Estado, sobre los cuales se hayan construido templos o lugares propios para el cumplimiento de su misión pastoral o social, debe reconocer y revelar el mandato legal tal como lo dispone el Artículo 4 de la Ley 1001 de 2005, es decir que su registro debe hacerse por su avalúo catastral con un descuento del 90%, so pena de infringir el principio de no compensación.

Dado que el valor de la venta se realizará por valor inferior al valor en libros, se debitarán las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si es que en cumplimiento de las Normas técnicas para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo se cumplieron las condiciones requeridas para reconocer depreciaciones o provisiones, y se acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El resultado de tal operación debe revelarse en las notas a los estados financieros, explicando con suficiente detalle la forma como se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 4º. De la Ley 1001 de 2001, toda vez que los asuntos relacionados con el probable detrimento patrimonial, deberán evaluarse de cara a lo señalado en la citada Ley con fundamento en lo dispuesto en la regulación sobre la gestión fiscal.

CONCEPTO No. 20152000024451 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de los Activos de Propiedades Planta y Equipo, dados de baja y que están disponibles para la venta

Doctora
MARÍA ELIZABETH SALINAS BUSTOS

Asesor
Dirección Distrital de Contabilidad
Bogotá

ANTECEDENTES

“(…)

En el Marco de la Resolución 414 de 2014 e instructivo 002 de 2014, expedidos por la Contaduría General de la Nación, ¿los bienes dados de baja que están para venta se llevan como inventario?

Se precisa, que los bienes en mención no cumplen con las características de Propiedades, Planta y Equipo, dado que están para la venta y no se utilizarán en más de un periodo contable. Sin embargo, cumplen con las características de Activo, es decir, se tiene el control, el flujo de los beneficios es probable y la partida tiene un valor que puede medirse con fiabilidad.”

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 en el numeral 6 se establece:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(…)

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de

contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, en el instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 con miras a la transición al nuevo Marco Normativo establece para el reconocimiento de activos lo siguiente:

“ACTIVOS
(...)”

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. .”(Subrayado fuera del texto)

Frente al Marco Normativo de la resolución 414 de 2014, en el capítulo 1 numeral 9 y numeral 10 respectivamente se define el reconocimiento para los siguientes grupos:

“

9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.”(Subrayado fuera del texto)

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable”. (Subrayado fuera del texto)

(...)

“11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la resolución 414 de 2014 muestra los pasos para el reconocimiento de la Propiedad Planta y Equipo y los Inventarios así:

“1.1.8 Inventarios

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, los inventarios son activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tienen con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Inventarios.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

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

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los identificados en el literal a), según su naturaleza, en insumos que se van a consumir en la producción de bienes y prestación de servicios, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.

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

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

f) Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.

g) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d), con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

h) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d) con el costo de reposición, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”. (Subrayado fuera del texto)

“Propiedades, planta y equipo

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Paqo, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

- c. 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:
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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*

2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos". (Subrayado fuera del texto)

1.1.1. Propiedades de inversión

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- c) *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.*
- d) *Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
- a) *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:*
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.
- b) *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado 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.*

- c) *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Entidad debe en primera instancia, observar si los bienes dados de baja que posee cumplen con las características para ser considerados como un activo bajo el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y el Instructivo 002 incluido en dicho Marco.

En segunda instancia, la Entidad definirá usando juicios profesionales si los bienes dados de baja, que en caso de ser considerados como activos según el párrafo anterior, cumplen adicionalmente con las particularidades propias para ser clasificados como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de inversión o Inventarios, según el Marco Normativo.

Finalmente, y luego de definir que los bienes dados de baja son activos y que a su vez cumplen con las características adicionales para ser incorporados en los estados

financieros, la Entidad debe seguir lo estipulado en el instructivo 002 para cada una de las clasificaciones hechas como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de Inversión o Inventarios según corresponda y cuyos pasos para su incorporación se describen en las consideraciones que se han tenido en cuenta para esta respuesta.

Si luego de realizar lo anterior dichos bienes dados de baja no cumplen los criterios para ser reconocidos como activos y al mismo tiempo, no cumplen las características y naturaleza para ser clasificados en los grupos de Propiedades planta y Equipo, Propiedades de inversión o inventarios, la Entidad revelará en sus notas cuando el conocimiento de estas partidas sea relevante para los usuarios de la información o entes de supervisión, y en un futuro, estos bienes dados de baja podrán ser reconocidos sí producto de circunstancias y sucesos posteriores llegaran a cumplir los criterios para ser considerados como activos y a su vez cumplan lo dispuesto en la Norma para reconocimiento y clasificación correspondiente.

CONCEPTO No. 20152000020051 DEL 05-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la venta de Propiedades, planta y equipo.

Doctor
JOSÉ ALBERTO DIMATÉ CARDENAS
Gerente General
Lotería de Cundinamarca

Me refiero a su comunicación del 31 de marzo de 2015, radicada con el número 2015-550-001402-2 en el cual manifiesta:

ANTECEDENTES

“(…)

La Empresa Comercial Lotería de Cundinamarca con Código 134725000 y Nit. 860.037.234-7, cuyo objeto social es la explotación, administración y organización del Monopolio como árbitro rentístico de la modalidad del juego de suerte y azar que directamente o en asocio con otros entes a través de terceros y de acuerdo con la ley, le corresponde ejercer la

representación del Departamento de Cundinamarca, como titular o respecto de los cuales les sea permitido participar con el fin de obtener y proveer recursos para la financiación de los servicios de salud en los términos establecidos en las constitución política y las disposiciones legales.

La Lotería de Cundinamarca se encuentra sometida a la fiscalización y control de la Superintendencia Nacional de Salud y el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar quien es el encargado de aprobar y expedir reglamentos y emitir conceptos de carácter General sobre la aplicabilidad de la normatividad que rige la actividad del monopolio.

La Lotería de Cundinamarca es propietaria legalmente y presenta dentro de sus activos fijos; propiedades como terrenos y edificaciones que NO tienen contribución al desarrollo de las funciones u objeto social, NO prestan servicio alguno, NO representa beneficios económicos por ingresos o rentas por concepto de arrendamiento y otros ingresos a La Lotería de Cundinamarca. Como son: El Museo Nacional, Colegio Mayor de Cundinamarca, el Colegio Policarpa Salavarrieta y el Colegio la Merced y una cada ubicada en la Cra. 8 # 2-67.

Los Bienes Inmuebles se encuentran registrados contablemente en la cuenta Bienes Entregados a Terceros por su costo histórico por valor de \$504.994.039, de acuerdo a concepto emitido por la Contaduría General de la Nación.

Actualmente la Lotería de Cundinamarca presenta en sus Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2014, un Patrimonio por Superávit por Valorizaciones por todas éstas propiedades por valor de \$105.297.353.372 pesos, sienta [sic] este el valor más representativo en las cuentas de Patrimonio.

La Lotería de Cundinamarca se encuentra en proceso de negociación de algunos de éstos inmuebles (Museo Nacional, Colegio Mayor de Cundinamarca y Colegio Policarpa Salavarrieta) y en caso de materializarse la venta de los mismos, el Patrimonio de empresa se vería disminuido en un valor de \$92.542.275.541.

Los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2014, refleja un Déficit Acumulado por valor de \$5.923.221.772 y un déficit del ejercicio 2014 por \$3.641.131.304 para un déficit total de \$9.564.353.076, resultados que afectan directamente el Patrimonio de la Lotería de Cundinamarca.

SOLICITUD DE CONCEPTO:

De acuerdo a los antecedentes expuestos anteriormente, solicito su concepto para el registro contable más favorable para la Lotería de Cundinamarca, en caso de venta de los inmuebles, teniendo en cuenta la descapitalización de la misma por efecto de la

disminución del Superávit por Valorización y el Déficit acumulado a 31 de Diciembre de 2014.

(...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública – PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública – RCP señala que:

“(…)”

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

(…)”

105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los bienes entregados a terceros, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe lo siguiente:

“1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta

cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610- Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes entregados a terceros para su uso, administración o explotación.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la restitución de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de atender su inquietud, se concluye que la información contable pública debe reflejar la realidad de los hechos económicos que afectan a la entidad, en común observancia con la característica de la objetividad, la cual incide en la confiabilidad de los estados, informes y reportes contables presentados por parte de las entidades a los diferentes usuarios de la información contable pública.

En relación con la objetividad, el Plan General de Contabilidad Pública establece que la preparación y la presentación de la información contable pública se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, minimizando de esta forma el riesgo de subjetividad y de sesgo por manipulación, enfatización, atenuación o ponderación de la información presentada.

Atendiendo a lo anteriormente mencionado, la Lotería de Cundinamarca deberá aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente con la venta de este tipo de propiedades, teniendo en cuenta que antes de la venta de los bienes, estos deben ser restituidos a la Lotería de Cundinamarca y que ésta deberá reclasificar los activos reconocidos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, al activo correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Al momento de la venta, la Lotería de Cundinamarca deberá considerar si el valor de venta de los bienes inmuebles relacionados en la consulta, es mayor, menor o igual a su valor en libros; y de acuerdo con el análisis obtenido, se aplicará el siguiente tratamiento contable:

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999 VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

CONCEPTO No. 20152000020071 DEL 05-05-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA	Idoneidad metodología para establecer el avalúo técnico de la infraestructura para la prestación del servicio de alumbrado público en una Entidad Territorial
----------------	---

Doctora
MONICA NATALIA GÓMEZ ACOSTA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en este Despacho con el número 20155500016292 de fecha 16 de abril de 2015, en el que manifiesta:

“El marco normativo y regulatorio especial para la prestación del servicio de alumbrado público es el Decreto 2424 de 2006, Ley 1150 de 2007 (Artículo 29), Resoluciones CREG 123 de 2011, 122 de 2011 y 005 de 2012, el Reglamento Técnico de Iluminación y Alumbrado Público - RETILAP, expedido por el Ministerio de Minas y Energía – MME y las leyes de 97 de 1913 y 84 de 1915 que crearon el impuesto de alumbrado público.

En el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante el cual se establece el Manual de Procedimientos Contables (Noviembre de 2008), la “18. ACTUALIZACIÓN. (...) y 19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN. (...)”

En la regulación para la prestación del servicio de alumbrado público, la metodología establecida en la resolución CREG 123/2011 establece que para remunerar al prestador del servicio de alumbrado público en los componentes de AOM y remuneración a la inversión, se debe hacer la valoración de los activos a nuevo para el pago de los dos conceptos (infraestructura para AOM - CRTAn y monto de la inversión para su remuneración - CRi), lo anterior establecido en el artículo 25 capítulo V (AOM) y en el artículo 21 capítulo IV (remuneración a la inversión).

Adicionalmente, si existe en el municipio un inventario real de luminarias realizado por el municipio o el anterior concesionario y existe la obligación de revisarlo y recibirlo por el nuevo concesionario que también puede ser avaluado (...)

Con base en las anteriores consideraciones consulta lo siguiente:

¿Cuál de los dos valores se debe registrar contablemente?, ¿el de la metodología CREG a nuevo (sin ser lo real) o con base en el inventario real que se actualice con el nuevo concesionario?

Al respecto este Despacho se permite atender su derecho de petición en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo sexto de la Constitución Política de Colombia establece que: “Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”.

En ese contexto, la Ley 298 de 1996, en el artículo 4º, determinó las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, así:

“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;

En el Documento CREG 099 de fecha 23 de diciembre de 2014, titulado “METODOLOGÍA DE REMUNERACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA PARA EL PERIODO TARIFARIO 2015 -2019”, emitido por la Comisión Nacional de Regulación de Energía y Gas CREG, cuyo objetivo es: “Establecer la metodología para la remuneración de la actividad de distribución de energía eléctrica para el próximo periodo tarifario, enmarcada dentro de los criterios tarifarios definidos por las leyes 142 y 143 de 1994 (Subrayado fuera de texto), el cual, en el punto 2.4 señala los aspectos relativos a la “Determinación de la base regulatoria de activos” (BRA), indicando lo siguiente:

2.4.2 Costo de reposición depreciado. En este método, para determinar el valor de la BRA se usa el valor de reposición de los activos ponderado por la vida remanente de cada equipamiento, por ejemplo, si la vida útil promedio del activo es de 30 años y se determina que en promedio los equipamientos tienen 15 años de instalación, el DORC¹⁶ es aproximadamente la mitad que el valor bruto.

Este método requiere del reconocimiento explícito de gastos de amortización para asegurar la rentabilidad sobre la base de capital, el principal problema radica en la complejidad y las asimetrías de información que se presentan para calcular la vida remanente de los activos.

Este método requiere un seguimiento de los activos reales, contabilidad regulatoria, vidas útiles reconocidas, o bien un modelo para determinar la depreciación “regulatoria” de los activos.

Un elemento a considerar es que este es el método más usado por los reguladores para la definición de los ingresos de empresas de distribución y transmisión de energía eléctrica.

2.4.3 Valor nuevo de reemplazo. Otro método usado en la valoración de activos es el valor nuevo de reemplazo, VNR, o sea, el costo de reposición de los activos existentes por nuevos activos. Este método es también conocido como Gross Optimised Replacement Cost, GORC, ya que no incluye la depreciación.

Los nuevos activos que se utilizarán para reponer los viejos se determinan generalmente mediante la construcción de una empresa de referencia que provee exactamente el mismo servicio que la empresa regulada, pero en condiciones de eficiencia. El proceso de sustitución de activos por otros equivalentes, incluye los cambios tecnológicos. Para determinar cuáles son esos activos se requiere hacer algunas hipótesis sobre el mercado, para así precisar cuáles activos son adaptados a la demanda que se proyecte.

La principal ventaja conceptual de este método reside en que replica los costos de un nuevo entrante y, por lo tanto, las condiciones de mercado. En este sentido, es el método que mejor aproxima la solución de mercado que se quiere emular.

Estos costos sólo se ajustan por inflación durante el período de aplicación y al inicio de cada periodo tarifario se recalculan a precios de mercado, es decir los índices de ajuste solo se utilizan para garantizar en términos reales los ingresos dentro del periodo tarifario.

Los principales problemas de este método están relacionados con su aplicación práctica, ya que al modelar la red necesaria para abastecer la demanda, red eficiente, se presentan problemas en la elección de la tecnología más eficiente, la optimización de las redes, la información de la demanda como ubicación y proyecciones, los criterios de diseño, entre otros, lo cual puede conducir a subjetividad para fijar los parámetros de reserva, calidad resultante, pérdidas, entre otros.

Otro elemento de este esquema es que no refleja las condiciones de desarrollo de los sistemas de distribución, al considerar redes nuevas y eficientes.

2.4.4 Costo de reposición depreciado y valor nuevo de reemplazo En el caso de las empresas que poseen capacidad ociosa y activos viejos, el método DORC resultará en una base de activos mayor que el método VNR o GORC, aunque esta se compensa por las depreciaciones y por el uso efectivo de la capacidad. Por el contrario, si la empresa tiene activos viejos, el método VNR resultará en valores más altos que los encontrados por el método DORC. En ese sentido, el enfoque VNR da resultados que son independientes de la edad de los activos.

En situaciones de equilibrio de largo plazo, los dos métodos arrojan resultados equivalentes, tanto en tarifas como en gastos de capital, siempre que la estimación de la vida útil regulatoria de los activos en servicio sea adecuada, es decir, que sea lo más parecida posible a la vida útil real de los activos en servicio. Por último, a diferencia del método DORC, donde el seguimiento de los activos se realiza a partir de los activos reales, en el método GORC se estima el VNR de una empresa modelo, es decir, de un nuevo entrante. Ese nuevo entrante no tendría los mismos activos que el operador real, sino aquellos más adecuados para el servicio en el momento en que se simula que ingresaría a prestar la actividad. Por lo tanto, en este caso, en principio, hacer un seguimiento de los activos reales no es consistente con la metodología de VNR.

Respecto a la señal para la reposición y la inversión en nuevas tecnologías, se considera que el modelo de valor nuevo de reemplazo es más débil que el modelo de costo de reposición depreciado. En el primer caso se asume que los activos son nuevos y bajo este supuesto se calcula la remuneración, mientras que en el segundo caso para definir la remuneración de las inversiones se considera la antigüedad de los activos. En el segundo caso el agente tiene mayor incentivo a reponer sus activos ya que de esto depende su remuneración.

En relación con la regulación contable pública vigente en el país, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública – RCP, en el Marco Conceptual hace referencia a las características cualitativas que constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican de la información contable pública, el cual señala en los párrafos 103 y 104:

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (Subrayado fuera de texto)

En relación con los principios de contabilidad pública, que constituyen pautas básicas o macroreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable pública que contiene el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública – RCP, en el párrafo 119, establece:

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados

monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...). (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 131, 136 y 137, punto 9.1 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

131. Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el reconocimiento y actualización de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo, es importante atender lo estipulado en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, que en los párrafos 166 y 173:

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto.

El Título II del Manual de Procedimientos del régimen de contabilidad pública, en el Capítulo III señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo”, que en los numerales 18 y 19 establece los criterios para la actualización y el registro de la misma, donde se señala:

18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El

valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

De otro lado, el Título III del Manual de procedimientos del régimen de contabilidad pública, el cual señala los procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables, en el numeral 19 del Capítulo II, indica con respecto a las **políticas y prácticas contables**, que:

“Se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos. Así como los métodos y prácticas contables, de carácter específico, si las hubiera, adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. También, se informan las razones sobre las decisiones adoptadas en el evento en que existan diferentes posibilidades de reconocer de manera confiable un hecho y el impacto en los estados contables”. (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, el numeral 3.2 del anexo que hace parte de la Resolución 357 de 2008 emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

(...)

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, se establecen las siguientes conclusiones:

En principio es necesario precisar que, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Lo anterior significa que no es competencia de la Contaduría General de la Nación conceptuar sobre la idoneidad de una determinada metodología para determinar mediante avalúo el valor de las propiedades, planta y equipo con fines de actualización contable, toda vez que ello corresponde a técnicas propias del desempeño de disciplinas de diversa índole, en consonancia con la naturaleza de los bienes objeto de valuación, en tanto que mediante la regulación contable se definen los criterios generales para la medición, reconocimiento, revelación y presentación de la información contable.

En todo caso, la información contable que deben elaborar y presentar las Entidades Contables Públicas, de conformidad con la regulación contable pública vigente en el país,

señalada por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, debe ser razonable como atributo esencial para considerarla confiable, ello solo se logra cuando tal información refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad.

En consecuencia, en lo referente a la actualización contable del valor de los bienes a partir de un determinado avalúo técnico, el Municipio debe atender lo estipulado en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, citado en las consideraciones, el cual señala que tal estimación se realiza con el propósito de actualizar tales activos al valor de reposición o de realización, según sea el caso.

En las políticas y prácticas contables de cada entidad se deberá seleccionar el método de reconocido valor técnico que mejor estime el valor real del bien, identificando el propósito para el cual se aplica la metodología correspondiente, si es con fines de actualización de las Propiedades mantenidas para el desarrollo del cometido estatal, o si por el contrario, lo que se pretende es establecer un valor de enajenación, en caso que se pretenda disponer de los bienes. En la primera situación, la entidad re expresará su costo histórico mediante el costo de reposición, en tanto que, en la segunda, la entidad deberá re expresar mediante el valor de realización.

CONCEPTO No. 20152000024441 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden – deudoras de control
	SUBTEMA	Actualización de propiedades, planta y equipo entregadas terceros en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.

Señora
MÓNICA GÓMEZ
Abogada Consultora
Moreno Servicios Legales S.A.S.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 30 de marzo de 2015, radicada con el número 2015-550-001830-2 en la cual manifiesta:

“En el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante el cual se estableció el Manual de Procedimientos Contables (Noviembre de 2008), lo siguiente:

‘18. ACTUALIZACIÓN. (...) y 19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN. (...)’ (sic) En la regulación para la prestación del servicio de alumbrado público, la metodología establecida en la resolución CREG 123/2011 establece que para remunerar al prestador del servicio de alumbrado público en los componentes de AOM y remuneración a la inversión, se debe hacer la valoración de los activos a nuevo para el pago de los dos conceptos (infraestructura para AOM - CRTAn y monto de la inversión para su remuneración - CRi), lo anterior establecido en el artículo 25 capítulo V (AOM) y en el artículo 21 capítulo IV (remuneración a la inversión). Adicionalmente, existe en el municipio un inventario real de luminarias realizado por el anterior concesionario y la obligación de revisarlo y recibirlo por el nuevo concesionario que también puede ser avaluado ¿cual (sic) de los dos valores se debe registrar contablemente? el (sic) de la metodología CREG a nuevo (sin ser lo real) o con base en el inventario real que se actualice con el nuevo concesionario? (...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

“(...)”

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable

(...)”

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. *Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

166. *Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá

atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

(...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios, previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“(...)”

6. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ACTUALIZACIÓN.

Los mayores valores originados en la actualización del bien deben registrarse con un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los menores valores se registran acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de atender su inquietud, el municipio actualizará contablemente el valor de las Propiedades, planta y equipo mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización; teniendo presente que el costo de reposición representa el precio que deberá pagar el municipio para reemplazarlas en condiciones semejantes a las existentes y que el valor de realización hace referencia el importe en efectivo o el equivalente que recibiría el municipio si decide venderlas en condiciones normales.

No es competencia de la Contaduría General de la Nación, definir la validez de las múltiples metodologías que podrían aplicarse en procesos de valuación de bienes, razón por la cual la entidad debe evaluar cuál de las dos metodologías por usted mencionadas, cumple con los criterios mencionados en el párrafo inmediatamente anterior, según los propósitos de tenencia o disposición de los activos. En caso de no suplir los requerimientos, deberá llevarse a cabo un avalúo técnico, considerando, entre otros aspectos, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro de las mismas, para dar cumplimiento a la normatividad contable.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con una periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo; sin embargo, si el costo de reposición o el valor de realización experimenta cambios significativos con respecto al valor en libros de las propiedades, planta y equipo, deberá hacerse una nueva actualización en el mismo periodo contable en el que se experimentó el cambio. Por lo anterior, si como resultado del avalúo técnico realizado por el nuevo concesionario se evidencia el costo de reposición o el valor de realización difiere significativamente del valor en libros de los bienes entregados, se procederá efectuar la actualización correspondiente.

Respecto al registro contable de la actualización y considerando que el servicio de alumbrado público fue concesionado a un tercero, se dará observancia al procedimiento

contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios, previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública; en consecuencia, los mayores valores originados en la actualización de los bienes entregados se registrarán con un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los menores valores se registrarán acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20152000025701 DEL 09-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Bienes muebles recibidos a título gratuito, incorporación al sistema de información contable

Doctor
JULIO CESAR CASTRO RODRÍGUEZ
Contador
Personería de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 27 de abril de 2015, radicada con el número 2015-5500019602, en la cual manifiesta que la Entidad recibió quince (15) celulares con valor \$0, sin IVA ni monto alguno, por lo que pide orientación sobre cómo se les debe dar ingreso al almacén, por cuanto para la incorporación al aplicativo contable se requiere determinar un valor monetario. Igualmente consulta sobre cómo reportarlos a la entidad que los asegura.

A través de correo electrónico de fecha mayo 19 de 2015 aclara que se trata de equipos nuevos entregados por Movistar en cumplimiento de un contrato de suministro del servicio de telefonía móvil, mediante el cual se adquirieron las 15 líneas de celular con una renta mensual por valor de \$187.920, IVA incluido, el cual cubre el servicio de telefonía móvil y la reposición de los equipos.

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

CONSIDERACIONES

En el numeral 3.1. ALCANCE de la “Oferta Prestación de Servicios Móviles” presentada a la Personería de Bogotá D.C. por Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP a través de su Gerente de Cuenta el 26 de febrero de 2015, en relación con los equipos móviles ofertados, se indica lo siguiente:

“Para los planes anteriormente mencionados, ofrecemos los siguientes equipos:

Descripción Artículos	Cantidad	Precio Venta Antes de IVA
Alcatel 3075	15	\$ 0,00

Condiciones Comerciales

- (...)
 - *Los valores presentados para los planes de voz incluyen el IVA, los precios de los equipos no incluyen IVA.*
- (...)
 - *Este negocio debe estar cobijado bajo (Acuerdo Marco, Anexo Móvil & FUN Móvil), de lo contrario no es posible ofrecerlo.*
 - *La reposición y el cambio de planes únicamente puede hacerse cuando las líneas cumplan la duración de la prestación del servicio, así mismo, los equipos no pueden hacer reposición a ningún otro valor que no sea full pago.*
 - *Todas las líneas firman una duración de contrato a 12 meses y en SLC deben quedar registradas con fecha fina contrato a 12 meses en el momento de activación.*

La Ley 734 de 2002, mediante la cual se expidió el Código Único Disciplinario, en el Artículo 48., que hace referencia a las faltas gravísimas, entre otras señala:

“63. No asegurar por su valor real los bienes del Estado ni hacer las apropiaciones presupuestales pertinentes”.

Los principios de contabilidad a los que hacen referencia los párrafos 117 y 118 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan lo siguiente:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y

obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a las etapas de reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, determinan los criterios esenciales para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, y en los párrafos 127 al 130 del Régimen de Contabilidad Pública, señalan lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

Las citadas normas técnicas de contabilidad, en relación con la valuación de los diferentes hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, sobre la base del Costo Histórico, en el párrafo 132 indican lo siguiente:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...) En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo será el monto convenido; cuando no

exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas Técnicas relacionadas con los Activos, en el párrafo 141, 165, 166 y 167 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, indican:

"141 Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles o intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos (...).

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico". (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 136 y 137 del texto normativo referenciado, definen:

"136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales."

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, describe:

1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACION “Representa el valor de los equipos de comunicación y computación de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”

El Régimen de Contabilidad Pública RCP, al establecer los criterios para el manejo de Propiedad, planta y equipo, incluye el tratamiento que deben tener los Bienes de menor cuantía, indicando sobre el particular en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo lo siguiente:

“14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable”.

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación.”

En relación a los montos que la Contaduría General de la Nación CGN define anualmente, para la vigencia de 2015, fue expedido el Instructivo No. 001, que establece:

“Debido a que el numeral 14-DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: “Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defino la Contaduría General de (a Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del periodo contable”, y que la Resolución

000245 del 03 de diciembre de 2014 expedida por (a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), fija la Unidad de Valor Tributario (UVT) aplicable para el año 2015 en Veintiocho mil doscientos setenta y nueve pesos (\$28.279,00) moneda corriente, las entidades contables públicas podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a un millón cuatrocientos trece mil novecientos cincuenta pesos (\$1.413.950,00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT).

De otra parte, considerando que el numeral 17-BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE, del mismo procedimiento contable, establece que “Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantío. (...)” y, que mediante el Decreto 2731 de 30 de diciembre de 2014 el Gobierno Nacional fijó el salario mínimo mensual legal vigente, para el año 2015, en la suma de Seiscientos cuarenta y cuatro mil trescientos cincuenta pesos (\$644.350,00) moneda corriente, las entidades contables pública podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo, que sean adquiridos por un valor igual o inferior a trescientos veintidós mil ciento setenta y cinco pesos (\$322.175,00) moneda corriente, afectando directamente el gasto.”

De otro lado, en relación con la competencia de la Contaduría General de la Nación CGN para fijar pautas de carácter administrativo, es necesario precisar que la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

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

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

(...).” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En el caso de bienes recibos a título gratuito, corresponde al funcionario responsable del proceso contable a cargo de las entidades contables públicas determinar si éstos cumplen o no las condiciones mínimas para considerarlos como activos de la entidad.

Según las consideraciones expuestas, si se concluye que los bienes recibidos a título gratuito cumplen las características necesarias para el reconocimiento contable como activos y que, por tanto, deben formar parte de la propiedad, planta y equipo de la entidad, el costo histórico se mediará de forma alternativa por un valor estimado mediante un avalúo técnico, de conformidad con las disposiciones legales vigentes

El reconocimiento se efectuará debitando la subcuenta 167001- Equipos de comunicación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACION con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3120 - SUPERÁVITR POR DONACIÓN.

Es de anotar que a estos activos, si se establece que su costo es superior a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente e inferior a un millón cuatrocientos trece mil novecientos cincuenta pesos (\$1.413.950,00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT) para el año 2015, les aplica el tratamiento relativo a la depreciación de los activos de menor cuantía, de manera que la depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación, cuando el valor es menor o igual, depreciando el valor total en la misma vigencia o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

Si la entidad adoptó la política contable de reconocer como gasto los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, debido a que los recibió mediante una donación efectuada por particulares, en cumplimiento de los principios contables de registro y asociación, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 480816 Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital de la Cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS

El contenido de esta respuesta modifica la doctrina emitida por este Despacho mediante concepto 20104-142419 del 13 de mayo de 2010.

Por último y en relación a su cuestionamiento sobre el trámite a seguir para ingresar bienes al sistema de control administrativo a cargo del funcionario responsable del almacén o bodega en las entidades contables públicas, es necesario precisar que la Contaduría General de la Nación no tiene competencia constitucional ni legal para pronunciarse sobre procedimientos de carácter administrativo. En el caso de Bogotá D.C., en el caso de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo, tal función le corresponde al Contador Distrital, quien de conformidad con lo señalado en el Acuerdo 17

de 1995 es el responsable de fijar las pautas para el control de los bienes de las entidades que conforman el Distrito Capital.

CONCEPTO No. 20152000025671 DEL 09-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la valorización de los inmuebles del ICBF que se encuentran invadidos. Procedimiento contable en relación con los bienes inmuebles del ICBF, entregados en comodato a diferentes operadores de programas institucionales mediante contratos de aporte

Doctor

LUIS FERNANDO AGUILAR FERNÁNDEZ

Profesional Universitario

Grupo de Vigilancia Fiscal - Gerencia Departamental del Cauca

Contraloría General de la República CGR

Popayán (Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud enviada a este Despacho mediante correo electrónico, el cual fue radicado con el número 2015-550-0018322-1, en donde manifiesta:

“El ICBF entrega bienes inmuebles mediante contrato de comodato a los operadores de programas del ICBF (contratos de aporte), el tratamiento contable de esta situación se enmarca dentro de lo que la Contaduría General de la Nación estableció como Bienes de Uso Permanente sin contraprestación o como Bienes Entregados a Terceros, pero, la dinámica contable del manejo de la valorización sólo hace referencia a operaciones entre entidades de Gobierno General o empresas públicas, por tanto, ¿Se debe cancelar la valorización de estos bienes inmuebles si la entidad que recibe es un operador del ICBF?”

De igual manera, un terreno que se encuentra invadido y en consecuencia registrado en la cuenta 1637 Propiedad, Planta y Equipo no explotados puede ser objeto de valorización”

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

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante doctrina señalada en los conceptos 2007-20086687 de marzo 14 de 2007 y 2013-200000925-1 abril 4 de 2013, aclaró lo pertinente en relación con el procedimiento contable cuando se trata de las valorizaciones de los bienes inmuebles entregados a terceros. No obstante lo anterior, para dar respuesta a su comunicación, a continuación se indica algunas de las consideraciones que deben tenerse en cuenta para el reconocimiento de los hechos a que se refiere su consulta:

En principio se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o a falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.”

De otro lado, en relación con las normas de contabilidad pública que aplican en el caso del retiro y reclasificación de propiedades, planta y equipo entregadas para uso permanente sin contraprestación y su valorización, inicialmente debemos remitirnos a lo señalado en el numeral 9.1.1.5 de Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con la valorización de las Propiedades, planta y equipo, en su párrafo 173, establece:

“Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización”.

Así mismo el párrafo 193 del numeral 9.1.1.8 Otros activos, establece: *“Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación.”*

De otro lado, el numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, señala que:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su

parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”.

Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo, expresa en relación con el registro de la actualización que “Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)”.

El numeral 20 del citado Procedimiento, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, expresa que:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo”.

El registro contable que procede cuando una entidad contable pública entrega inmuebles a terceros mediante un contrato de comodato, es similar al previsto en el inciso cuarto del numeral 25 del Manual de Procedimientos antes citado, donde se establece:

“La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.”

CONCLUSIONES

Tal como se indicó en la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación en el concepto 86687 de marzo 14 de 2007, el tratamiento contable que debe darse a los bienes que son entregados en comodato a un tercero, diferente a una entidad de gobierno general, para la prestación de un servicio público, corresponde a un debito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

También se reitera la doctrina emitida mediante concepto 2013-200000925-1 abril 4 de 2013, en el que la Contaduría General de la Nación indicó que debe reconocerse la valorización de los bienes inmuebles entregados a terceros, si hay lugar a ésta; la cual se origina cuando el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros. En tal caso, la diferencia se registra debitando la respectiva subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según lo preceptuado en el numeral 19 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

Hay lugar al reconocimiento de valorización de bienes inmuebles entregados a terceros cuando el costo de reposición o el valor de realización sea mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la respectiva subcuenta de la cuenta 1999-

VALORIZACIONES, y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según lo preceptuado en el numeral 19 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública- RCP.

Respecto de su pregunta: *“un terreno que se encuentra invadido y en consecuencia registrado en la cuenta 1637 Propiedad, Planta y Equipo no explotados puede ser objeto de valorización”*

El avalúo de un inmueble, independientemente que se encuentre invadido por terceros, debe efectuarse dentro del plazo previsto en el Manual de Procedimientos antes citado, es decir, con una periodicidad de tres años, a menos que por condiciones sociales o de orden público derivadas de esta circunstancia, se imposibilite adelantar las labores técnicas correspondientes. No obstante, podrá realizarse antes de este plazo, si a juicio del Representante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica.

Corresponde a la entidad contable pública seleccionar y aplicar el método de actualización que permita reflejar, de forma razonable, el valor de los bienes. Para el efecto, debe realizar avalúos técnicos con personal propio, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, o mediante la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

CONCEPTO No. 20152000026001 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento para los computadores entregados por el Ministerio

Doctora
OLGA BOCANEGRA ANDRADE
Coordinadora grupo de apoyo FSE
Secretaria de Educación Municipio de Santiago de Cali
Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 7 de Mayo de 2015, radicado con el número 2015-550-002170-2 mediante el cual manifiesta:

“Buenos días.

Comendidamente solicito a ustedes informarme si existe un concepto para contabilizar en las instituciones educativas oficiales, los computadores y tabletas que suministra el ministerio de educación a través de computadores para educar. Igualmente indicar el procedimiento para el registro contable cuando son objeto de perdida por hurto. En caso afirmativo favor remitirme copia o indicarme como se deben realizar este tipo de registro.”

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su Manual de Procedimientos en los numerales 24 y 25 del Capítulo III procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo establece lo siguiente:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

[...]

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en el numeral 1 del capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES FISCALES

- RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

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

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

- Para el registro de los computadores y tabletas que son entregados por parte del Ministerio de Educación a través del programa “computadores para educar” a las instituciones educativas del Municipio de Santiago de Cali, éstas deberán definir si la entrega de los computadores y las tabletas implica la transferencia de la propiedad o son entregados sin que exista la transferencia de la propiedad o el reconocimiento de cualquier contraprestación por parte de las instituciones educativas.

Luego de realizar lo anterior, procederán a realizar los registros con base en lo estipulado en los numerales 24 y 25 del capítulo III del Manual de Procedimientos en donde las instituciones educativas debitarán la subcuenta 167002 Equipo de computación de la cuenta 1670 EQUIPOS DE COMPUTACION y acreditarán la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO si existe la transferencia de la propiedad. En el caso contrario, las instituciones educativas debitarán la cuenta 167007 Equipos de comunicación y computación de uso permanente sin contraprestación y acreditarán la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Los computadores y tabletas serán registrados por el valor convenido entre la entidad que entrega los bienes y las instituciones educativas, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

- Cuando se presenta el hurto de estos computadores o tabletas e independientemente que se realicen procesos de responsabilidad fiscal, las instituciones educativas procederán a realizar lo estipulado en el capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en donde realizarán el retiro de los computadores o tabletas hurtados por el valor en libros que tengan en ese momento, mediante un débito a la subcuenta 581006 Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810 EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1670 EQUIPOS DE COMPUTACION, y reconocerán la contingencia por el hecho con base en lo estipulado en el citado capítulo, sin detrimento de adelantar las investigaciones que sean procedentes.

CONCEPTO No. 20152000026291 DEL 12-06-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Aplicabilidad de la Periodicidad avalúos de propiedades, planta y equipo al Patrimonio autónomo de remanentes de Corelca

Doctor

RAFAEL ANTONIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Gerente Administración de Negocios y Operaciones

Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario - Fiduagraria

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 20 de mayo de 2015, radicada con el número 2015-550-002692-2, mediante la cual consulta si la norma sobre la actualización de los avalúos de muebles e inmuebles de que trata el RCP es obligatoria para los bienes que conforman el patrimonio autónomo de remanentes de Corelca S.A. E.S.P. en liquidación y que administra Fiduagraria, considerando que el último avalúo realizado a los activos administrados se realizaron en el año 2012 y que al efectuar nuevos avalúos se incurriría en un gasto que no le generan beneficios al patrimonio, toda vez que estos bienes no serán comercializados y el fideicomitente Ministerio de Minas y Energía ha dado instrucciones de no realizarlos por el alto costo del mismo.

Así mismo la entidad manifiesta que mediante contrato de fiducia mercantil de administración de pagos No. 073-2013, celebrado entre la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A. –FIDUAGRARIA S.A. y Corelca S.A. E.S.P. en liquidación se conformó un Patrimonio Autónomo de Remantes a partir de febrero de 2014, para administrar los bienes muebles e inmuebles de propiedad de Corelca en Liquidación, los cuales fueron actualizados en abril y octubre de 2012, bienes que en su mayoría deberán entregarse a título gratuito a CISA o al Ministerio de Minas y Energía una vez finalice el fideicomiso.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los principios de contabilidad constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales hacemos mención al de Gestión continuada descrito en el párrafo 115 del Plan General de Contabilidad Pública como, *“Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación.*

Si por situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto.”

De otra parte el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en relación con la actualización de los bienes señala: “20. **FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.** *La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos indicar:

El Procedimiento contable para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo determina que los bienes deberán actualizarse con una periodicidad de tres años, no obstante en consideración a que los bienes que hacen parte del Patrimonio autónomo de remanentes de la liquidación de Corelca, está previsto deben entregarse a título gratuito, a CISA los bienes inmuebles y al Ministerio de Minas y Energía las plantas eléctricas, por lo que no serán comercializados, es posible concluir que al no desarrollar actividades por tiempo indefinido a que se refiere el principio de gestión continuada, el patrimonio autónomo de remanentes de Corelca puede obviar la realización de los avalúos a que se refiere la norma del RCP.

CONCEPTO No. 20152000026311 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Traslado de Construcciones en curso a bienes en uso Plantas, ductos y túneles. Reconocimiento de la entrega del bien por la Corporación Autónoma Regional a una entidad territorial.

Doctor
 ORLANDO PIMIENTA PÉREZ
 Contador
 Corporación Autónoma Regional de Santander-CAS

San Gil – Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 29 de abril de 2015, radicada con el número 2015-550-002228-2, mediante el cual solicita el procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con la liquidación del proyecto intersectores aguas residuales del Municipio de San Gil. Sobre el tema mediante comunicación 2012550003970-2 de enero 27 de 2013, dirigido a esa entidad, la CGN había conceptuado:

“Respecto a las preguntas relacionadas con el proyecto denominado Interceptores Aguas Residuales del Municipio de San Gil: “si debe mantenerse en las cuentas actuales construcciones en curso y en qué momento deben trasladarse a la cuenta 1645 para iniciar su proceso de depreciación; o es posible el uso de la cuenta 164515 plantas, ductos y túneles pendientes de utilizar? (Sic). Sobre el particular, me permito manifestarle que dadas las características del planteamiento de la consulta, no se evidencian elementos suficientes para conceptuar sobre la situación descrita y en vista a que no se allegó la información solicitada telefónicamente y a través de correo electrónico, la Contaduría General de la Nación se pronunciará al respecto, solamente hasta que sean remitidos a este Despacho copia de contratos, convenios y/o acuerdos firmados entre la Corporación y los diferentes actores involucrados en el desarrollo del proyecto.” (Subrayado fuera de texto)

En la presente solicitud la entidad manifiesta que:

- 1- En 2007 la Corporación firmó un convenio de apoyo financiero, para la realización del proyecto intersectores aguas residuales del Municipio de San Gil, para lo cual aportaron el municipio, el departamento, la Corporación y el Ministerio de ambiente, aun cuando inicialmente no se definió la propiedad de los bienes resultado de la ejecución del convenio.
- 2- Durante la ejecución de la obra la Corporación reconoció los desembolsos en la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO
- 3- En noviembre de 2014 se firmó el acta de recibo y liquidación del proyecto por los participantes.
- 4- En enero de 2015 se firmó el acta de liquidación entre la Corporación y el Municipio de San Gil, y en ella se especificó que el bien se entregará en propiedad al Municipio, quien se encargará de la administración y mantenimiento.

Pregunta:

¿Debió capitalizarse en construcciones en curso si el convenio no indicaba que el bien sería propiedad de otra entidad pública?

¿En qué momento debió trasladarse a la cuenta de Ductos y Túneles para iniciar la depreciación?

¿Cómo debe reconocerse el traslado de los bienes al Municipio?

CONSIDERACIONES

Por tratarse del tema abordado en las consideraciones de la consulta 2012550003970-2 de enero de 2013, esas consideraciones se retoman para el contexto de la respuesta entregada en la presente.

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las cuentas:

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.*
- 2-El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.*
- 3-El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.*

(...)”

“1645- PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1-El costo de adquisición, a cualquier título, de las plantas, ductos y túneles, más todas las erogaciones incurridas para su adquisición. (...)

4-El valor de las plantas, ductos y túneles recibidos a cualquier título o incorporados, una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.

(...)”

CONCLUSIONES

Respecto de las condiciones del convenio, es competencia de las entidades participantes verificar su contenido e incorporar las modificaciones pertinentes, cuando éstas no identifican quien será el beneficiario de las obras, con el objeto de soportar el reconocimiento en la contabilidad, de los hechos económicos derivados de los convenios, toda vez que no es dable que un procedimiento contable sustituya la voluntad de las partes que suscriben estos actos jurídicos.

No se encuentra lógico capitalizar en construcciones en curso, una obra cuya propiedad no está definida claramente en favor del gestor.

Ahora, dado que la entidad ya registro indebidamente cargos a la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, y dado que al liquidar el convenio se dispuso que el beneficiario de los bienes formados es el municipio, la Corporación deberá inicialmente reclasificar los valores registrados en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, acreditando la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y posteriormente a la entrega, retirar el bien de su contabilidad por el valor en libros, debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-Capital y acreditando la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

El reconocimiento de la depreciación debe hacerse desde momento en que se empiezan a utilizar los bienes.

CONCEPTO No. 20152000027081 DEL 19-06-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
TEMA	Propiedades, planta y equipo

1		Patrimonio Institucional
	SUBTEMA	Reconocimiento de los aportes entregados en especie en la constitución de Aguas de Beltrán S.A.S. 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	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Reconocimiento de los aportes entregados en especie en la constitución de Aguas de Beltrán S.A.S. E.S.P.

Doctor

YEFERSON JAVIER CONTRERAS PRIETO

Contador

Aguas de Beltrán S.A.S. E.S.P.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500021392, en la cual formula:

“La empresa de Servicios Públicos AGUAS DE BELTRAN S.A.S E.S.P, inicio operaciones el primero de Febrero de 2015, con un capital autorizado de Cien Millones de Pesos (\$100'000.000,00), correspondiente a 10.000 acciones a un valor nominal de Diez Mil Pesos (\$10.000), de los cuales se suscribieron y pagaron cincuenta millones (\$50'000.000,00) dividido en 5.000 acciones ordinarias, distribuidas de la siguiente manera.

SOCIOS	VALOR APORTE EN PESOS	VALOR APORTE EN ESPECIE	ACCIONES
Municipio de Beltrán	\$ 15'000.000,00	\$34'500.000,00	4.950
Alcari S.A.S E.S.P	\$ 500.000,00	\$ 0,00	50

De acuerdo a lo anterior se solicita aclarar como es el registro contable bajo norma local y bajo la resolución 414-2014, para el valor en especie, sabiéndose que este está representado a título oneroso el usufructo de la infraestructura física del sistema de acueducto, alcantarillado y aseo, plantas de tratamiento de aguas potable y servidas,

servidumbres y anexidades, igualmente las construcciones y áreas para el desarrollo de las actividades operacionales y comerciales inherentes a la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

NOTA: Se necesita saber cómo es el registro contable para la Empresa de Servicios Públicos AGUAS DE BELTRAN S.A.S E.S.P y para el Municipio de Beltrán, quien es el que entrega los bienes en usufructo”.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 414 de 2012 establece que “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable (...)

10.2 Medición Inicial

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 emplazamiento físico; 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 probaba 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.

(...)

Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor razonable. A falta de este, se medirán por el valor razonable 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 que se pretende darle”.

Las Normas Técnicas relativas a los Activos del Régimen de Contabilidad Pública indican respecto a las Propiedades planta y equipo que “Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo”.

Adicionalmente, el código de comercio establece respecto a los aportes en especie que *“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE. Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.*

Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea”

CONCLUSIÓN

Régimen de contabilidad pública precedente:

De acuerdo a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, AGUAS DE BELTRAN debe reconocer el elemento de Propiedades, planta y equipo al costo, lo cual en el caso es el valor del avalúo aceptado por la Superintendencia de Sociedades y será reconocido con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y con un crédito en la cuenta pertinente del grupo 32 PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

AGUAS DE BELTRAN debe reconocer el capital autorizado con un débito en la subcuenta 320402 Capital por suscribir, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO y crédito en la subcuenta 320401 Capital autorizado, con la determinación de la emisión de las acciones se debe registrar un débito en la subcuenta 320403 Capital suscrito por cobrar, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, y un crédito en la subcuenta 320402 Capital por suscribir, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

Por otra parte el municipio debe dar de baja los elementos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO junto con su depreciación correspondiente, y cualquier valorización y superávit asociado a estos activos, y reconocer la correspondiente inversión en controlada en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Marco Normativo para empresas que no cotizan, y que no captan ni administran ahorro del público.

Como se puede apreciar en las consideraciones, para el caso en particular, AGUAS DE BELTRAN debe reconocer los aportes recibidos en especie por su valor razonable. A falta de éste, se medirán por el valor razonable de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. Y adicionalmente, al valor anteriormente determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretenda darle, es decir, aquellos costos directamente atribuibles al elemento de propiedades, planta y equipo que cumplan con los criterios para su capitalización de conformidad con lo establecido en el Marco Normativo presente en el Anexo de la Resolución 414.

AGUAS DE BELTRAN debe reconocer el capital autorizado con un débito en la subcuenta 320402 Capital por suscribir, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO y crédito en la subcuenta 320401 Capital autorizado, con la determinación de la emisión de las acciones se debe registrar un débito en la subcuenta 320403 Capital suscrito por cobrar, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, y un crédito en la subcuenta 320402 Capital por suscribir, de la cuenta 3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

En línea con lo establecido en el artículo 398 del Código de Comercio, los bienes recibidos en especie se aceptan por AGUAS DE BELTRAN al valor de un avalúo aprobado por la Superintendencia de Sociedades, el cual se asume es congruente con el Valor Razonable del activo para su contabilización de acuerdo con el Marco Normativo presente en el Anexo de la Resolución 414. En razón de esto, no se presentan diferencias con su reconocimiento contable, es decir que una vez se pague el capital, la entidad debe reconocer los elementos pertinentes del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditar la subcuenta 320403 Capital suscrito por cobrar, de la cuenta 3204 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

Por otra parte el municipio debe dar de baja los elementos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO junto con su depreciación correspondiente y cualquier pérdida por deterioro, y reconocer la correspondiente inversión en controlada en la cuenta 1227 INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

CONCEPTO 20152000024451 DEL 29-04-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
TEMAS	Propiedades, planta y equipo
SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por el Municipio de Busbanzá, de la ESE Santa Lucía y para la restitución de los mismos

Doctor
HOLMAN GERMÁN TARAZONA
Contador
Municipio de Busbanzá Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003198-2 en la cual manifiesta:

“El municipio tiene incorporado algunos bienes de la Empresa Social del Estado puesto de salud Santa Lucia. En este momento se esta (Sic) llevando el proceso de liquidación de la ESE Santa Lucia, estos bienes están (Sic) registrados en la cuenta 1660 EQUIPO MEDICO CIENTIFICO por un valor de \$7.097.703. ¿Cuál es el procedimiento contable para dar de baja o trasladar estos bienes a la fiduciaria o al Hospital, quienes (Sic) son los encargados de recibir los bienes?”

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

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de

contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

(...)

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos o la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas e interpretando en el contexto de la formulación de su consulta, que los bienes referidos en la misma corresponden a bienes de uso permanente sin contraprestación, se concluye:

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en los numerales “25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN y 26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN”, indica los registros a realizar cuando se reciben los bienes y cuando los mismos se restituyen.

En cumplimiento de lo establecido en estos numerales, el Municipio de Busbanzá, como entidad de gobierno general que recibió los bienes de la ESE Santa Lucía, debió registrar un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. De modo que al devolverlos debe registrar un débito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Ahora bien, como el Municipio, tiene registrados estos bienes en la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, debe revertir los registros realizados para reconocer los bienes recibidos y proceder a afectar las cuentas de orden con el recibo de los bienes, y con la restitución de los mismos a la ESE Santa Lucía.

CONCEPTO No. 20152000031131 DEL 16-07-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso permanente sin contraprestación
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la pérdida de bienes que no son propiedad de la entidad, recibidos para uso permanente sin contraprestación

Doctora
FAISULY URREA LÓPEZ
Contadora General
Grupo Financiero – Dirección General
Defensa Civil Colombiana

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha 12 de mayo de 2015, radicada con el número 2015-550-003168-2, en la cual manifiesta:

“La Entidad tiene registrado en estados financieros bienes en uso permanente sin contraprestación (Comodatos), provenientes de otras entidades estatales. Durante el servicio del cometido estatal, algunos de éstos se han extraviado y otros han sido hurtados. Para el presente caso, el procedimiento de la Contaduría no establece un tratamiento contable específico, teniendo en cuenta que estos bienes no son propiedad de la Entidad.

Mi duda es si el tratamiento contable es como si los bienes fueran propiedad de la entidad, afectando el gasto de la misma, registro en cuentas de orden y espera de reposición por parte de la aseguradora o del responsable que los tenía a cargo; o si se efectúa una “devolución” y quien los da de baja es el dueño de los bienes.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política Colombiana establece que: *“(…) La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la Ley”.*

De la misma manera, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, determina entre otros los siguientes objetivos del Sistema de Control Interno:

“a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...)

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 4 de la citada ley, establece:

“Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

e. Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;”

El numeral 13 del artículo 35 de la Ley 734 de 2002, en referencia a las prohibiciones, establece que a los servidores públicos les está prohibido “Ocasionar daño o dar lugar a la pérdida de bienes, elementos, expedientes o documentos que hayan llegado a su poder por razón de sus funciones”.

Desde la perspectiva contable pública, el párrafo 103 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que

“103. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiability es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad”. (Subrayado fuera de texto).

Las condiciones necesarias para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, en atención a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, se indican en los párrafos 128, 129 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

Por su parte, en los párrafos 141 y 165 del citado Plan General de Contabilidad Pública, donde se hace referencia a la noción sobre activos y propiedades, planta y equipo, incluidos, se señala lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable

pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (Subrayados fuera de texto)

El Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referido al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 25, establece:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.”

El Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, el cual establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para reconocer y revelar las pérdidas o faltantes en las entidades, y expresa:

“1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los

organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes

o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

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

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD.

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

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

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

9. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables el grado de avance del proceso de responsabilidad fiscal y el detalle de las operaciones de enlace.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Una entidad contable pública que hace parte del sector gobierno general debe reconocer como propiedades, planta y equipo todos los bienes recibidos de otra entidad del mismo sector sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución.

Para tal efecto, los clasificará como activos bajo la denominación “bienes de uso permanente sin contraprestación” en la cuenta que corresponda a su naturaleza, en el Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuando se cumplan las condiciones esenciales

para el registro contable, tales como: (i) que los bienes se puedan asociar claramente las características previstas para las propiedades, planta y equipos; (ii) que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y, (iii) que se puedan medir confiablemente en términos monetarios o expresarse de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Así las cosas, una vez reconocido el activo, si se produce la pérdida o faltante de un bien recibido para uso permanente sin contraprestación, la entidad deberá aplicar el procedimiento establecido en el Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referido al reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales.

CONCEPTO No. 20152000038851 DEL 16-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes muebles por el patrimonio autónomo de Procesos y Contingencias No Misionales, constituido en el proceso de liquidación de Cajanal EICE en liquidación

Doctor
CARLOS ROMERO GORDO
Líder Gestión contable
Patrimonios autónomos de Cajanal EICE en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 18 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003193-2, mediante la cual pregunta si el Patrimonio Autónomo de Procesos y Contingencias No Misionales (de Cajanal EICE en Liquidación) debe reconocer el avalúo realizado en 2012 de los bienes muebles recibidos de la extinta Cajanal EICE en Liquidación, que en su momento no fue reconocido en la contabilidad de dicha entidad.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente señala en el numeral 27. **“CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIOS AUTÓNOMOS POR ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Si de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad contable pública el liquidador celebra contratos de fiducia mercantil para transferir los activos de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, la entidad contable pública debe efectuar los registros contables del traslado de activos y pasivos, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión.”**

En este caso, el patrimonio autónomo que se constituye no representa derechos en fideicomiso para la entidad contable pública en liquidación, teniendo en cuenta que de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, cumplido el plazo de la liquidación en el acta respectiva se pone fin a la existencia legal de la entidad.

A partir de la constitución del patrimonio autónomo surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.

Por lo anterior, la entidad contable pública en liquidación debe garantizar que, mientras exista el patrimonio autónomo, la sociedad fiduciaria reporte información del mismo a la Contaduría General de la Nación, previo el proceso técnico de homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. Para el efecto, se asignará un código institucional durante la existencia del patrimonio autónomo. La supervisión del cumplimiento de esta obligación estará a cargo de la entidad a la cual se hubiere encontrado adscrita o vinculada la entidad liquidada o a la que se defina como fideicomitente en los decretos de liquidación. El fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso, toda vez que los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales.”

En tal sentido, una vez determinado el traslado de los bienes al patrimonio autónomo, debe aplicarse el tratamiento contable para la incorporación de activos y pasivos recibidos de entidades en proceso de liquidación que se encuentra reglamentado en el numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, en los siguientes términos:

“8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia.

La incorporación de bienes y derechos debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos indicar:

Toda entidad que inicia un proceso liquidatorio debe realizar un inventario de sus activos y pasivos, lo cual implica realizar avalúo con el propósito de determinar el valor de realización, las diferencias derivadas del avalúo a los activos y pasivos, deben reconocerse ajustando directamente el valor en libros del activo o pasivo, constituyéndose en su nuevo costo histórico. Como contrapartida, se deberá acreditar o debitar, según corresponda, la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

No obstante que el anterior procedimiento no se llevó a cabo por la entidad en liquidación, en razón a que esta no se encuentran en un proceso de gestión continuada, por tanto no es procedente el reconocimiento de las valorizaciones en los términos que señala el Régimen de Contabilidad Pública para la medición posterior de los activos, si al constituir el patrimonio autónomo la entidad cuenta con el avalúo para fijar el valor de los bienes, éste se constituyen en el valor del inventario inicial de los activos para su proceso posterior de realización, más no para reconocer avalúos a título de mediciones posteriores.

CONCEPTO No. 20152000032411 DEL 03-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Avalúos con propósitos de actualización contable de los bienes

	inmuebles a cargo del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF
--	--

Doctora
GEORLETT SOFÍA GORDON RAMOS
Coordinadora Grupo Gestión de Bienes
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada el 18 de junio de 2015 con el número 2015-550003196-2, mediante la cual señala lo siguiente:

“(…)

Para cumplir con la normatividad, como quiera que el ICBF no cuenta con servidores públicos idóneos para tal fin, se debe surtir un proceso de contratación de una firma o persona especializada en el tema (avaluador). Esta contratación para la realización de avalúos por parte de personas jurídicas o naturales externas, supone un costo significativo con una asignación presupuestal bastante alta con la cual no se cuenta en una sola vigencia, dado el número de inmuebles de propiedad del ICBF. Por esta razón y no obstante los esfuerzos que se hace año tras año para realizar los avalúos a los inmuebles, no ha sido posible cubrir la totalidad de los avalúos requeridos para la actualización de la información, generando que en las últimas vigencias la Contraloría General de la República (CGR), determine hallazgos administrativos con alcance disciplinario, lo cual ha incidido en la opinión negativa a los Estados contables del Instituto.

De otra parte, es necesario resaltar que de acuerdo al artículo 62 de la Ley 75 de 1968, al ICBF le ingresan bienes inmuebles por Vocación Hereditaria, y es así como en la actualidad cuenta con 1.085 inmuebles distribuidos en todo el territorio nacional.

Teniendo en cuenta las limitaciones presupuestales señaladas, la particularidad del patrimonio del ICBF, la relación costo-beneficio de realizar el 100% de los avalúos requeridos y con el fin de cumplir la normatividad contable y el Plan de Mejoramiento suscrito con la CGR, atentamente elevamos la siguiente consulta:

- *¿Es posible seleccionar diferentes opciones para obtener el avalúo técnico requerido para la actualización de bienes inmuebles (avalúo de persona natural de planta o contratista; persona jurídica y apoyo otras entidades públicas – IGAC)?, haciendo las respectivas revelaciones en los estados contables, conforme lo establecido en el literal g del numeral 29 del Manual de Procedimientos.*
- *¿Para efectos de actualización contable, es posible utilizar los avalúos catastrales únicamente, cuando previo análisis detallado y documentado, se concluya que la*

valorización o deterioro de los activos registrados en dichos avalúos es acorde con la realidad económica del bien?

- *¿Las normas aplicables a las lonjas de propiedad raíz, los requisitos establecidos en la Ley 1673 de 2013 y Decreto Reglamentario No. 556 de 2014, son las condiciones de “idoneidad y capacidad para su realización” a la que se refiere el numeral 18 del Manual de Procedimientos? o existen otros criterios o requerimientos definidos por las normas contables que se deban cumplir para garantizar que los avalúos elaborados por personas naturales (de planta o contratista), sean un documento válido para efectos de actualización contable?.”*

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Los artículos 3º y 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, respectivamente, en los literales a), e), prescribe:

“a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables,

(...)

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. *Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:*

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos. (Subrayado fuera de texto)

Consecuente con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

“Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)”

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)”

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las Dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)”

Las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establecidas en el numeral 9 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en los párrafos 136 y 137, establecen:

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Igualmente, los párrafos 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos señala que las propiedades, planta y equipo, señalan:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes". (Subrayado fuera de texto)

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública -RCP-, en el numeral 18 del Capítulo III, donde se prescribe el "Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo", respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

"El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien".

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 20 del citado procedimiento contable, en relación con la frecuencia de las actualizaciones señala:

"La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo".

CONCLUSIÓN

En primer lugar es pertinente y relevante precisar que de conformidad con lo establecido en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le asignaron, entre otras funciones, la de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia los aspectos relacionados con la selección de alternativas establecer el avalúo técnico de un inmueble con propósitos de actualización contable y de los encargados de realizarlo excede la competencia funcional otorgada a esta entidad.

Lo anterior significa que, en atención a lo señalado en el Artículo 4º. de la Ley 87 de 1993, corresponde a las entidades públicas la formulación y adopción de políticas, manuales o instructivos, entre otros, que sirvan de guías formales para la ejecución de los procesos su cargo. Ello también lo señala la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, mediante la cual se adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN”, en donde se establece que cada entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe documentar las políticas y demás prácticas contables requeridas para procurar obtener información financiera confiable, relevante y comprensible.

Así las cosas, en relación con lo consultado, cuando se trate de la actualización contable de las propiedades, planta y equipos, como lo señala el párrafo 166 del Plan General de Contabilidad Pública, puede utilizarse el costo de reposición establecido mediante avalúos o utilizando precios de referencia para efectos de comparación con el valor en libros de contabilidad, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos para lo cual se requerirá adelantar un avalúo técnico realizado por personas especializadas con sujeción a las normas vigentes, como las establecidos en la Ley 1673 de 2013 y el Decreto Reglamentario No. 556 de 2014.

Ahora bien, como se señaló anteriormente, una entidad pública puede adoptar las políticas internas que considere pertinentes, entre las que puede considerar asuntos tales como:

- La designación del evaluador o evaluadores, cuando se trate de avalúos con propósitos de actualización contable que puedan adelantarse por servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas que colaboren con tal proceso (cuando no se opte por la contratación de personas naturales o jurídicas externas), para lo cual se requiere que éstos tengan la idoneidad necesaria, es decir, que posean los conocimientos o experiencia exigida o reúnan las condiciones, calificación, habilidades o competencias exigidas para efectuar tal investigación.
- La selección del método de reconocido valor técnico para la asignación de valor a los bienes públicos a su cargo, sean estos muebles o inmuebles. En tal sentido, se deberá

escoger el que mejor se ajuste al valor real del bien, teniendo en cuenta los elementos generadores de valor del mismo, independientemente que se trata de un avalúo con fines de revelación contable o de enajenación.

- Fijar la competencia para tomar determinaciones administrativas y legales frente a los bienes a su cargo, por ejemplo, cuando se trata de decisiones de carácter interno en relación con la baja de bienes inservibles.

En la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico, se debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas. Para ello, por ejemplo, cuando se trata de la actualización contable del valor en libros de un inmueble, entre otras alternativas, se puede considerar el avalúo catastral como base de actualización, cuando el funcionario competente considere que éste refleja la realidad económica del bien.

Igualmente, para efectos del avalúo de inmuebles, será necesario tener en cuenta todas las variables que determinen la generación de valor y las condiciones específicas de los mismos, como ocurre con la problemática de orden público dependiendo de la ubicación geográfica de los inmuebles, entre otros aspectos.

Por último, de conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública vigente, la actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante si, con anterioridad al cumplimiento de este plazo, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo. La razonabilidad contable en relación con el valor en libros de un determinado inmueble no depende de la realización del avalúo, solo que éste es el mecanismo que permite confirmar y comprobar que la información contable revela la realidad económica del mismo.

CONCEPTO No. 20152000033841 DEL 18-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para los eventos derivados del “Contrato Interadministrativo de Transacción”, celebrado entre la Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja EDUBA y el Municipio de Barrancabermeja (Santander), mediante el cual se consolidó la titularidad plena sobre los terrenos y la construcción que conforma el “Centro Popular Comercial de

Barrancabermeja” CPC - Fases I y II.

Doctora

SANDRA VANESSA PATIÑO ACEVEDO

Contadora

Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja EDUBA
Barrancabermeja (Santander)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo del 25 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550003284-2, mediante la cual señala lo siguiente:

“La Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja es una empresa descentralizada del orden municipal. Actualmente tiene registrado en contabilidad un terreno por valor de \$675.000.000 millones de pesos en donde el Municipio de Barrancabermeja construyó un Centro Comercial Popular y parte de esta construcción se efectuó en el terreno que la empresa tiene registrado en contabilidad.

En contraprestación, el Municipio de Barrancabermeja elaboró una escritura pública del bien Inmueble (incluido el terreno) en donde la Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja es propietaria del 8% que en pesos equivaldría al valor de \$1.950.000.000 millones de pesos. En ese orden de ideas la pregunta es que si la Empresa en primer lugar debería sacar los \$675.000 000 millones de pesos de la cuenta de terrenos (1605) y registrarla en edificaciones 164001 y la diferencia de \$1.275.000.000 millones de pesos lo registraría como un mayor valor de la edificación contra el patrimonio, o si de lo contrario debería efectuar otro registro”.

CONSIDERACIONES

El Municipio de Barrancabermeja y la Empresa de Desarrollo Urbano y Fondo de Vivienda de Interés Social de Barrancabermeja “EDUBA”, celebraron un contrato interadministrativo de transacción, el cual se protocolizó mediante la Escritura Pública mil novecientos cincuenta y tres (1953) de fecha 17 de julio de 2009 ante la Notaría Primera de Barrancabermeja, con el objeto de consolidar la titularidad plena del derecho de propiedad o dominio de la construcción denominada Centro Popular Comercial de Barrancabermeja C.P.C. Fases I Y II.

La citada escritura pública 1953 de 2009, en las Cláusula Segunda, señala lo siguiente:

“CLAUSULA SEGUNDA:.-DECLARACIÓN DE CONSTRUCCIÓN.- LA EMPRESA DE DESARROLLO URBANO Y FONDO DE VIVIENDA DE INTERES SOCIAL “EDUBA”, declara que sobre los lotes de terreno identificados con la matrículas inmobiliarias 303-50958 y 303-50959 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Barrancabermeja, ubicados en la calle cincuenta (50) número ocho veintiuno, treinta y siete (8 21/37) de

esta ciudad, y autorizada por el contrato de comodato mencionado anteriormente, se construyó con recursos propios del **MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA** el denominado **CENTRO POPULAR COMERCIAL**, edificación compuesta por dos edificios, cuyas especificaciones, áreas y demás características se encuentran consignadas en el contrato de obra pública No. 0958 de dos mil seis (2006) para la Construcción de las Obras de Recuperación del Espacio Público y mejoramiento de la Avenida Santander Sector comercial del Municipio de Barrancabermeja, copia de la cual se presenta para su protocolización.- El valor de dicha construcción fue la suma de **VEINTIÚN MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL PESOS (\$21.639.152.000=) MONEDA CORRIENTE.**”

El objeto del “Contrato Interadministrativo de Transacción”, protocolizado mediante la citada escritura pública, se establece en la Cláusula Tercera:

CLAUSULA TERCERA:- OBJETO.- CONSOLIDAR LA TITULARIDAD PLENA DEL DERECHO DE PROPIEDAD O DOMINIO DE LA CONSTRUCCIÓN DENOMINADA CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C. FASES I Y II, DE LOS INMUEBLES IDENTIFICADOS CON LAS MATRÍCULAS 303 – 50958 Y 303 – 50959 Y DE ESTA FORMA EVITAR LITIGIOS EVENTUALES ENTRE LAS ENTIDADES CONTRATANTES.”

En las consideraciones previas incorporadas en la citada escritura pública, en los numerales 5, 6, 7, 20, 21 y 22, señalan lo siguiente:

“5) Que el **MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA** dio cumplimiento a la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander construyendo a sus expensas el denominado **CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C. FASES I Y II**, ubicado en la calle cincuenta (50) números ocho treinta y siete (8 – 37) y ocho veintiuno (8 – 21) de la actual nomenclatura urbana de la ciudad, Barrio **URBANIZACIÓN CINCUENTENARIO**. 6) Que por lo tanto **EL MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA** es propietario de la construcción denominada **CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C. FASES I Y II**, el cual desarrolló mediante la suscripción del Contrato de Obra Pública No. 0958 de 2006 para la construcción de las Obras de Recuperación del Espacio Público y mejoramiento de la Avenida Santander Sector comercial del Municipio de Barrancabermeja, obra que se encuentra finalizada. 7) Que **EDUBA** es propietario de los inmuebles identificados con las matrículas inmobiliarias **303-50958 y 303-50959** en donde se levanta el **CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C.** (...) 20) Que de acuerdo a las disposiciones contenidas en la ley 675 de 2.001 y las normas de registro de bienes inmuebles, la persona autorizada para elevar a escritura pública el mencionado reglamento es el titular del derecho de dominio sobre el terreno, en este caso **EDUBA**. 21) Que de procederse de esta forma, la propiedad total sobre el denominado **CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C. FASES I Y II**, sería el **EDUBA**, perdiendo **EL MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA** el dominio sobre las

mejoras por ella construidas, lo que puede llevar a un serio detrimento patrimonial para el municipio y colocaría a las partes en un litigio eventual sobre la propiedad y disponibilidad de los bienes inmuebles mencionados. 22) Que a efecto que las entidades contratantes no sufran ningún detrimento patrimonial, se ha de procurar como objeto del presente **CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE TRANSACCIÓN** que las mismas sean propietarios de común y proindiviso y en relación directa con el valor de sus aportes: a) por parte de EDUBA los inmuebles identificados con las matrículas inmobiliarias **303-50958 y 303-50959** y por parte del **MUNICIPIO** la construcción denominada **CENTRO POPULAR COMERCIAL DE BARRANCABERMEJA C.P.C. FASES I y II**, y posteriormente cuando se eleve a escritura pública el reglamento de propiedad horizontal, conserven dicha proporción y propiedad sobre la titularidad plena del derecho de dominio sobre el bien y de esta forma evitar litigios eventuales entre los contratantes.” (Subrayado fuera de texto)

La participación porcentual de cada uno de los participantes en el “Contrato Interadministrativo de Transacción”, celebrado entre la Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja EDUBA y el Municipio de Barrancabermeja (Santander), se puede observar en el Cuadro No. 1 que se muestra a continuación, elaborado con base en los avalúos técnicos señalados en el numeral 23 de las consideraciones previas tenidas en cuenta para llegar al acuerdo:

Cuadro 1			
CENTRO POPULAR COMERCIAL C.P.C. FASES I y II			
Participación %			
	Detalle	Vr. avalúo	%
I. Terrenos (EDUBA)			
	Pedios 01-01-0227-0001-000	783.318.100	
	Pedios 01-01-0227-0003-000	1.291.629.700	
	Total avalúo terrenos EDUBA	2.074.947.800	8,75%
II. Edificaciones			
	Construcción (Municipio)	21.639.152.000	91,25%
=	Valor total Construcción + Terrenos	23.714.099.800	100,00%

Lo anterior quedó consignado en el numeral 1.2., literal b) de la Cláusula quinta, donde se señalan las obligaciones de las partes, acordando que el Municipio de Barrancabermeja declara en favor de EDUBA el porcentaje de participación sobre la propiedad que constituye el citado Centro Comercial así:

“b) Se declara a favor de la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO DE BARRANCABERMEJA “EDUBA” que es propietaria del OCHO PUNTO SETENTA Y CINCO POR CIENTO (8,75%) del total de la construcción denominada CENTRO COMERCIAL POPULAR C.P.C. FASES I y II de la ciudad de Barrancabermeja”

De otro lado, el Plan General de contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de contabilidad Pública RCP, en el numeral 9.1, referido a las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 132, 133, 136 y 137 respecto de las bases de valuación, dispone lo siguiente:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (Subrayado fuera de texto)

El citado Plan General de contabilidad Pública, en el numeral 9.1.1.5 donde se señalan las normas técnicas para el reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo, en los párrafos 165, 166 y 167 respecto de las bases de valuación, dispone lo siguiente:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. *Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.*

167. *Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.* (Subrayado fuera de texto)

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP, en el Capítulo III del Título II, donde se establece el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, en el numeral 22 señala:

22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Contrato Interadministrativo de Transacción celebrado entre la Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja EDUBA y el Municipio de Barrancabermeja (Santander), protocolizado mediante Escritura Pública No. 1953 del fecha 17 de julio de 2009, tuvo como propósito principal concretar la transferencia de dominio y la consolidación de la titularidad plena sobre los terrenos y la construcción que conforma el denominado “Centro Popular Comercial de Barrancabermeja” CPC - Fases I y II.

Así las cosas, con ello se produjo la transferencia de dominio sobre los terrenos de propiedad de la Empresa EDUBA, recibiendo como contraprestación derechos equivalentes al 8,75%, por un valor total de \$2.074.947.800, sobre el terreno y las edificaciones que conforman el citado Centro Popular Comercial de Barrancabermeja CPC - Fases I y II.

Dado que la realidad económica subyacente observada en el marco del citado contrato interadministrativo de transacción es similar a una permuta de terrenos por derechos parciales sobre el Centro Popular Comercial, en la contabilidad de la EDUBA se debió reconocer la participación tanto en el terreno como en la construcción del Centro Popular Comercial, debitando para ello las subcuentas que identifiquen la naturaleza de éstos en las Cuentas 1605 TERRENOS y 1640 EDIFICACIONES, acreditando la subcuenta correspondiente a los terrenos transferidos en la Cuenta 1605 TERRENOS. Como el valor de los derechos recibidos en esa transacción es mayor al valor en libros de los terrenos cedidos, la diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones de los terrenos cedidos, se debió debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditar la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

CONCEPTO No. 20152000033931 DEL 19-08-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Permanencia por varios periodos del mismo saldo en la cuenta maquinaria, planta y equipo en montaje Características cualitativas de la información contable

Doctor
GEOVANY ROSAS P.
Contador
Centro de Salud Yacuanquer

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-003345-2, en la que informa que la entidad tiene un saldo que viene arrastrando desde dos vigencias anteriores en la subcuenta 162004-Equipos de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, frente a lo cual se consulta si se incurre en alguna falta por mantener el mismo valor por más de dos periodos sin que se tenga ningún movimiento.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, en el artículo 2º establece que: *“Sin perjuicio del poder disciplinario preferente de la Procuraduría General de la Nación y de las Personerías Distritales y Municipales, corresponde a las oficinas de control disciplinario interno y a los funcionarios con potestad disciplinaria de las ramas, órganos y entidades del Estado, conocer de los asuntos disciplinarios contra los servidores públicos de sus dependencias.”*

La misma ley en el número 52 del artículo 48 que relaciona las faltas gravísimas, establece que entre otras, es falta gravísima:

“52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz” (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, Las disposiciones aplicables por las entidades públicas se encuentran contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP. Sobre el particular, el Plan General de Contabilidad Pública indica que:

“67. El Régimen de Contabilidad Pública es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia.

68. La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

69. La regulación es el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público.

70. La regulación de principios, normas técnicas y procedimientos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable definidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

73. El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública.

74. El PGCP contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), y está integrado por el Marco Conceptual y la estructura y descripciones de las clases.

75. El Manual de Procedimientos define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del SNCP. Está conformado por los procedimientos contables que desarrollan los procesos de reconocimiento y revelación por temas particulares; por los instructivos contables que son la aplicación de los procedimientos a través de casos específicos; y por el Catálogo General de Cuentas que complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámicas de la clasificación conceptual.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, El Plan General de Contabilidad Pública establece las características cualitativas que debe cumplir los preparadores de la información contable pública en los siguientes términos:

“100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

101. Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

(...)

*109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (...) (Subrayado fuera de texto).*

Ahora bien, la Norma general aplicable al bien objeto de la consulta, es la norma técnica relativa a los activos y en particular, la norma técnica de propiedades, planta y equipo prescriben lo siguiente:

“Normas técnicas relativas a los activos

*141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

142. Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

*165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

(...)

174. *Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.* (Subrayado fuera de texto).

Con el propósito de hacer practicable esta norma técnica, la CGN creó en el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, con la siguiente descripción y dinámica:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás erogaciones incurridos en la adquisición y montaje de maquinaria, planta y equipo y otros bienes, hasta tenerlos en condiciones de utilización.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

16. *El costo de adquisición, instalación, montaje y otros costos directos e indirectos, necesarios para que la maquinaria, planta y equipo estén en condiciones de ser utilizados.*

17. *El valor de la maquinaria, planta y equipo, recibida a cualquier título, que requiere ser colocada en condiciones de utilización y los que se incorporen una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.*

18. *El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.*

SE ACREDITA CON:

- El valor en libros de la maquinaria, planta y equipo en montaje, trasladado al activo correspondiente, una vez se encuentre en condiciones de utilización, en el sitio y condiciones requeridas, de acuerdo con el acta de entrega.

- *El valor de los materiales y equipos sobrantes reintegrados a la bodega.*

- *El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.”* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con la información suministrada se concluye que no es viable por parte de la CGN determinar si se incurre en alguna falta por mantener el mismo valor por varios periodos sin que se tenga ningún movimiento. Al respecto deberá considerarse distintos escenarios, como los que se exponen a continuación.

Si efectivamente no ha ocurrido ningún hecho, operación o transacción que afecte un determinado rubro contable, es viable que se mantenga su saldo en el tiempo, hasta que dicha situación se modifique.

Si para el caso, se ha terminado el proceso de montaje de la maquinaria y no se ha efectuado la reclasificación al rubro contable correspondiente a la naturaleza del activo, que permita informar sobre la realidad cualitativa y cuantitativa del bien, se estaría frente a un incumplimiento de la normatividad contable, toda vez que no hay una adecuada y oportuna revelación de los activos.

Si la interrupción del montaje obedece a razones técnicas u operativas que conllevan a determinar que no es estratégico continuar el proceso de montaje, toda vez que no se vislumbra la generación de beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, el saldo registrado no cumpliría con los criterios para el reconocimiento de un activo, razón por la cual desde el momento de la decisión, debió procederse a dar de baja este saldo. Igualmente esta circunstancia puede conllevar a un incumplimiento de la normatividad contable, se estaría revelando activos que no reúnen las condiciones estipuladas en las normas técnicas relativas a los activos y particularmente a la de Propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20152000034361 DEL 24-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de ajuste por valor irreal en bienes pendientes de legalizar.

Doctor
CARLOS JOHANY GONZÁLEZ GONGORA
Contador

Municipio del Retorno-Guaviare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003509-2 en la cual manifiesta:

“Buenas tardes, por favor necesito de su apoyo para aclarar lo siguiente: Se tiene un saldo en la Subcuenta (Sic) 1.6.40.27 "EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR" por el valor de \$1,919,312,962.81 (Sic). Este valor viene desde hace varias vigencias, pero el municipio a la fecha ya terminó de identificar todas las propiedades y no tiene mas (Sic) pendientes, es decir, este saldo se considera irreal. De acuerdo a lo anterior, se requiere asesoría para confirmar la cuenta cruce, si es la 3.1.05.04 "CAPITAL FISCAL - MUNICIPIO" o 5.8.15 "AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES".

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Constitución Política Colombiana ordena:

“Artículo 209 (...) La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale 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, establece:

“Artículo 2º OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. (...)

a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...)

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;”
(Subrayado fuera de texto).

(...)

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

e. Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos; (...)”

La Ley 734 de 2002, Por la cual se expide el Código Disciplinario Único, decreta:

“ARTÍCULO 35. PROHIBICIONES. *A todo servidor público le está prohibido:*

(...)

13. Ocasionar daño o dar lugar a la pérdida de bienes, elementos, expedientes o documentos que hayan llegado a su poder por razón de sus funciones.”

(Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

*“103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.”*

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...)

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

(...)

3.6. Actualización de los valores.

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad contable pública deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos acordes a cada circunstancia. En el caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

(...)

3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.” (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“1640-EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682- Propiedades de Inversión, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago y 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El costo de las edificaciones adquiridas a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición.
- El valor de las edificaciones que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen, una vez cumplidos los trámites de legalización correspondientes.
- El valor de las edificaciones trasladadas de otras cuentas.
- El costo de las adiciones o mejoras.

(...)

3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de (...); de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de las obligaciones recibidas durante el período contable.*
- *La reclasificación de los recursos naturales no renovables incorporados, a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.*
- *La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable.*
- *La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.*
- *La reclasificación de la subcuenta 312530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 312525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los recursos naturales no renovables incorporados, durante el período contable.*
- *El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.*
- *El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.*
- *La reclasificación de las obligaciones recibidas a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.” (Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIÓN:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Por mandato Constitucional y legal, es responsabilidad de la Administración Pública, la implementación del control Interno, y éste necesariamente implica la adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos, y el logro de objetivos, entre ellos asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros.

En tal sentido, la Entidad debe adelantar las acciones administrativas necesarias para conciliar y depurar la información y dejar soportado el proceso realizado.

En consecuencia, si una vez realizadas las investigaciones administrativas pertinentes, la entidad determina que el valor reconocido en la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar arroja un saldo que no refleja la realidad; se debe aplicar según corresponda, alguno(s) de los siguientes registros:

- Sí no se realizó el registro de reclasificar la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, a la subcuenta 164001-Edificios y casas, de la cuenta, 1640-EDIFICACIONES, bajo el supuesto que se ha concluido el proceso de legalización, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta y cuenta de activo que corresponda a su naturaleza y un crédito en la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar.
- Sí hubo doble incorporación en la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, la entidad debe disminuir este saldo, contra la subcuenta 312525 Bienes, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si la entidad encuentra que la situación corresponde a otra circunstancia, y persiste la dificultad de registro, es necesario que planteen en forma específica tal eventualidad, a efectos de proceder a indicarles el ajuste pertinente.

CONCEPTO No. 20152000035001 DEL 28-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para los eventos derivados de la ejecución del convenio de asociación suscrito entre el Municipio de Medellín - Secretaría de infraestructura Física- y la Empresa de Desarrollo Urbano EDU, mediante el cual se acordó la construcción de la nueva sede EDU como proyecto piloto de la renovación del Parque San Antonio y su entorno inmediato, con el aporte de recursos físicos y financieros entregados por éstas entidades públicas

Doctora
MARÍA HELENA MORA ISAZA
Gerente General (E)
Empresa de Desarrollo Urbano EDU
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo del 26 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550003307-2, mediante la cual señala lo siguiente:

“ASUNTO: Solicitud de aclaración del Concepto No 20109-147036 del 28 de septiembre del 2010 de la CGN.

En calidad de representante legal de la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO EDU, solicito respetuosamente aclarar el concepto del Asunto para que sea aplicado en nuestro caso en los siguientes términos:

El Municipio de Medellín y la EDU, suscribieron convenio de asociación, cuyo objeto es: Aunar esfuerzos para ejecutar administrativa, técnica y financieramente la fase I para la revitalización, recuperación y transformación del Parque San Antonio y de su entorno inmediato como proyecto detonante dentro del programa bandera de intervención integral del centro. Dentro del alcance del convenio se establece lo siguiente:

“Dentro de las actividades a desarrollar en el presente convenio de asociación se encuentran: (...)

*Realizar con los recursos entregados tanto por el Municipio de Medellín — Secretaría de infraestructura Física- como por la Empresa de Desarrollo Urbano - EDU- **la Construcción de un edificio detonante de la transformación del centro (sede -EDU-)**. La Nueva sede EDU como proyecto piloto de la Renovación del centro será un edificio inteligente, sostenible e innovador convirtiéndose en ícono de la transformación del centro de la ciudad. Este proyecto está concebido con una arquitectura amable de primer piso que permita una relación adecuada entre el espacio público y los usos del edificio, en el primer nivel se destinará una galería que permita contarle al ciudadano los proyectos que están transformando su ciudad (SIC) una plataforma de encuentro entre el estado y sus programas de gobierno y los ciudadanos con sus sueños, será un primer piso con Vocación de servicio de atención a la ciudadanía. El entorno inmediato del mismo se mejorara con parámetros de calidad espacial, inclusión y sostenibilidad. La edificación será levantada sobre el (tos) inmueble(s) propiedad(es) de la Empresa de Desarrollo Urbano, que se identifica(n) con matrícula(s) inmobiliaria(s) Nros. 000707833, 000707834, 000707835, 000707836, 000707837, 000707838, 000707779, 000707839, 000707840, 000707841, 000707842 y 000707843”. (SFT)*

Dentro del convenio de asociación se ha estimado hacer los aportes por las entidades de la siguiente manera:

“CLAUSULA TERCERA. APORTES. El costo estimado del convenio interadministrativo es de ONCE MIL DOSCIENTOS VEINTICUATRO MILLONES CUATROCIENTOS DOCE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES PESOS M.L (\$11.224.412.743), los cuales se encuentran representados en los siguientes conceptos: arquitectura, estudios y diseños técnicos (\$633.784.892); expensas, licencias y permisos (\$70.703.011); personal de seguimiento directo (\$186.978.000); valor del edificio donde funcionaba la sede principal de la - EDU- según avalúo comercial (\$632.946.840) recursos para la ejecución de obra

(\$8.600.000.000); intervención de 3.000 m² del espacio público del Parque San Antonio la cual se estima en la suma de (\$400.000.000); elaboración de los prediseños para Mejoramiento y Renovación del Parque San Antonio Fase II; (\$7.000.000.000); aportes que serán realizados por las partes, así:

El Municipio de Medellín, aportará la suma de SIETE MIL MILLONES DE PESOS M.L. (\$7.000.000.000).

La Empresa de Desarrollo Urbano -EDU- aportará un valor estimado de CUATRO MIL DOSCIENTOS VEINTICUATRO MILLONES CUATROCIENTOS DOCE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES PESOS M.L. (4.224.412.743)". (SFT)

*Como podrá apreciar en los textos transcritos del convenio suscrito con el municipio de Medellín, la fase I de ejecución se concreta en la construcción de la sede administrativa de la Empresa de Desarrollo Urbano EDU, en predios que son propiedad de ésta, pero que para construirla, se **aportó** dentro del convenio el valor del avalúo comercial de la mejora construida en el predio. Cabe advertir que la mejora fue demolida para efectos de edificar la nueva sede administrativa, objeto del convenio de asociación. Tanto el terreno como la edificación demolida, hacían parte de los activos de la EDU.*

Se requiere realizar la construcción de otra edificación con mejores técnicas de construcción y la utilización de elementos ecológicos, con una infraestructura acorde con el objeto social de la entidad pública. La demolición del edificio se hace necesaria para posibilitar la construcción de la nueva sede EDU.

La Contaduría General de la Nación se pronunció mediante concepto No 20109-147036 del 28 de septiembre del 2010, expresando que se debe retirar el activo demolido (crédito), debitar la Depreciación Acumulada (1685), debitar la cuenta Provisiones para Protección de Propiedades Plantas y Equipos (1695), si lo hay, y registrando la diferencia a la cuenta (5808) Pérdida en retiro de activos del gasto del periodo.

*En este caso, el valor neto o diferencia de la mejora constructiva que se demolió, consideramos que **debe activarse como mayor valor de la nueva edificación**, teniendo como criterio supremo el esfuerzo como un todo con un único propósito, es decir, el valor del edificio demolido según avalúo comercial, el costo de demolición, la construcción de la nueva sede, y demás erogaciones necesarias se realizan sobre el mismo terreno; lo anterior, con el único fin de buscar obtener o incrementar beneficios económicos futuros y/o prestar mejores servicios a una comunidad.*

Por lo tanto, respetuosamente requerimos de su concepto y aclaración, acerca del registro contable del valor de la diferencia de la edificación derrumbada, tomando como criterio el mencionado".

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad, en los párrafo 132, 136 Y 137, al establecer las bases de medición, señala:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico”.

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad, en los párrafos 165 y 282, al definir las propiedades, planta y equipos, establece lo siguiente:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”(Subrayado fuera de texto)

“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.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas de Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, en el siguiente sentido:

“Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”.

Así mismo, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, define en los numerales 1, 18, 19, 20 y 23 el tratamiento contable respecto de adiciones y mejoras, la actualización y el retiro de propiedades, planta y equipo, señalando:

22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El Catálogo General de Cuentas, respecto de la Cuenta 1999 VALORIZACIONES, la cual sería necesario utilizar si se presenta un exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros, señala lo siguiente:

“Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas”.

La Contaduría General de la Nación-CGN, en relación con la adquisición de un inmueble (incluido el terreno y una edificación) con el propósito de construir sobre el mismo una nueva infraestructura, mediante el concepto 20079-101183 de septiembre 18 de 2007, señaló:

“(…) la entidad debe registrar el valor de la edificación adquirida como parte del valor del terreno, dado que la intención de su adquisición es la demolición, independiente de que la escritura presente por separado el valor del terreno y el de la edificación”.
(Subrayado fuera de texto)

También, la Contaduría General de la Nación-CGN, mediante concepto 20109-147036 de septiembre 28 de 2010, en relación con las edificaciones que ordinariamente han venido siendo utilizadas para atender las funciones de cometido estatal y que son demolidas para adelantar la construcción de una nueva infraestructura sobre los terrenos liberados, señaló lo siguiente:

“3- AJUSTE EDIFICACIONES

En relación con la demolición de edificaciones,

α- En el evento en que una entidad contable pública adquiere una edificación con el único fin de ser demolida para viabilizar la construcción de una nueva sede, el reconocimiento debe realizarse como parte del valor del terreno, toda vez que

aquella, en estas condiciones, no será utilizada de forma separada para el desarrollo del cometido estatal ni generará ingresos por su explotación.

Si la edificación se encontraba soportando la prestación del cometido estatal de la entidad, en el caso de demolición total procede su retiro contable como activo, reconociendo un débito a las subcuentas 168501-Edificaciones, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), 169505-Edificaciones, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hay lugar a ello, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y registrando la diferencia en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta 324062-Edificaciones, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta 199962-Edificaciones, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

b- En el evento de una demolición parcial procede la realización de un avalúo técnico a la parte que queda, para ajustar el valor del activo registrado, el cual deberá incrementarse con las erogaciones por adiciones y mejoras del nuevo proyecto, considerando que éste permitirá ampliar la capacidad productiva y eficiencia operativa para mejorar la calidad de los servicios.

CONCLUSIONES

El tratamiento contable para los eventos que surgen de la ejecución de un convenio de asociación suscrito entre dos entidades públicas, que se unen para adelantar la construcción de una nueva infraestructura física para el que se aportan tanto recursos físicos como financieros, dependerá de la realidad económica subyacente que debe establecerse a partir del análisis de los diferentes asuntos legales y contractuales pactados por las entidades que intervienen en el mismo. En consecuencia no podrá aplicarse los mismos criterios que dieron origen al concepto *No 20109-147036 del 28 de septiembre del 2010*, y deberá atenderse el siguiente procedimiento, en función de las particularidades del Convenio EDU –Municipio de Medellín, objeto de su consulta.

Cuando la ejecución del proyecto lo desarrolla una de las entidades asociadas mediante convenio interadministrativo, el costo histórico del nuevo inmueble estará constituido por todos los costos y gastos incurridos en la formación y colocación de esa infraestructura en condiciones de utilización o enajenación, incluidos los estudios y diseños técnicos, inmuebles afectados, expensas, licencias, permisos, materiales directos, mano de obra directa y demás costos indirectos, siempre que razonablemente estén asociados a la ejecución del proyecto.

Para el control de los recursos aportados por las entidades participantes se deben utilizar las cuentas de orden previstas en el Catálogo General de Cuentas, registrando en cuentas

sub-auxiliares la contribución efectuada por cada entidad, en cuentas auxiliares de la Subcuenta 935502 Ingresos de la Cuenta 9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

El aporte correspondiente al inmueble (terreno y edificación) realizado por la entidad que ejecuta el proyecto se reconocerá por el valor acordado entre las partes, debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), acreditando la subcuenta que identifique la naturaleza del bien aportado al proyecto en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. El mayor del aporte sobre el valor en libros se registrará un pasivo en la Subcuenta 291590 Otros créditos diferidos de la Cuenta 2915 CARGOS DIFERIDOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Como resultado de tal operación, se reconocerá la inversión en la nueva infraestructura debitando la subcuenta 161501 Edificaciones de la Cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, en la que también se reconocerán los aportes representados en estudios, diseños técnicos, expensas, licencias, permisos, materiales directos, mano de obra directa y todos los costos indirectos.

Una vez se liquide el Convenio Interadministrativo de Asociación, se determinarán, entre otros aspectos, el valor total de los aportes realizados por las partes intervinientes en el proyecto y el costo total atribuible a la nueva infraestructura. Cuando la participación sobre la propiedad del nuevo inmueble se establece con base en el porcentaje de aportes al proyecto y la misma se formalice mediante documento idóneo, se procederá a reclasificar el terreno y la edificación de la Subcuenta 161501 Edificaciones de la Cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, debitando las Subcuenta 160501 Urbanos de la Cuenta 1605 TERRENOS y la subcuenta 164001 Edificios y Casas de la Cuenta 1640 EDIFICACIONES, también se debitará el ingreso diferido reconocido previamente, la diferencia resultante de tal operación se reconocerá con cargo a la Subcuenta 480890 Otros ingresos ordinarios de la Cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20152000035421 DEL 02-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Normas técnicas relativas a los activos /Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Individualización de parqueaderos

Doctora
MARLESBY SOTELO PUERTO

Subdirección de Contabilidad
E.S.E Hospital Universitario de la Samaritana

Me refiero a la comunicación del 23 de julio de 2015, radicada con el número 20155500036462, mediante la cual consulta:

“El parqueadero es una edificación el cual hacia parte del terreno del oficio asistencial bajo la escritura publica (sic) 1817; sin embargo ante Catastro ha tenido número de matrícula (sic) independiente por ende se ha venido pagando el impuesto de forma individual. En la contabilidad no se tiene discriminado el terreno ni la edificación correspondiente al parqueadero debido a que se encontraba bajo la misma Escritura del edificio Asistencial, dicha edificación se traslada en la contabilidad en cuentas del activo 1640 a cuentas de Bienes Históricos y Culturales 1715.

El 30 de julio de 2007 en (sic) la notaria (sic) de Madrid Cundinamarca bajo la escritura 0671, se legaliza donación por parte de la Gobernación del mismo Departamento, de los predios descrito a continuación:

<i>PARQUEADERO MATRICULA INMOBILIARIA</i>	<i>050-164369</i>	<i>KR 8022 S</i>
<i>CALDERAS MATRICULA INMOBILIARIA</i>	<i>050C00138212</i>	<i>TV 9088 SUR</i>
<i>EDIFICIO ASISTENCIAL MATRICULA INMOBILIARIA</i>	<i>164370</i>	<i>KRS 29 SUR</i>

Los predios anteriores quedan globalizados en la misma escritura 0671 de 2007. En el año 2014 se hace avalúo de todos los predios pertenecientes al Hospital Universitario de la Samaritana, el caso es que el valor del peritaje supera el valor registrado en la contabilidad en cuanto al edificio asistencial del cual se encuentra contabilizado en las cuentas de Bienes Históricos y Culturales 1715 y del cual se encentra (sic) incluido el parqueadero; el caso esta (sic) en que en este nuevo avalúo esta de forma independiente de los predios mencionados (Sic) anteriormente

A continuación y en forma de consulta y asesoría nos surgen las siguientes preguntas:

- ¿El parqueadero debe registrarse en la contabilidad de forma independiente estando incluido en la misma escritura publica (sic) 0671 de 2007?*
- ¿En caso que tenga que registrarse de forma independiente, con que (sic) valor de (Sic) debe registrar, el del avalúo y/o el autoavalúo (sic) (base gravable) de Catastro?*
- ¿Se debe seguir pagando el impuesto Predial Unificado de forma independiente, siendo que los tres terrenos, se encuentran bajo la misma Escritura Publica? (sic) Aunque esto es de competencia de la secretaria (sic) de hacienda, nos sirve un concepto al respecto.*

- *¿En el caso que no se deba registrar de forma independiente, el parqueadero, el predio de Caldera y del edificio Asistencial deben quedar clasificados como Bienes Históricos y Culturales?.*”

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

CONSIDERACIONES

La ley 1579 del 01 de octubre de 2012, “Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones “en el Capítulo X folio de matrícula inmobiliaria, artículos 50 y 51 establece:

ARTÍCULO 50. MATRÍCULA INMOBILIARIA Y LA CÉDULA CATASTRAL. Cada folio de matrícula inmobiliaria corresponderá a una unidad catastral y a ella se referirán las inscripciones a que haya lugar. En consecuencia, cuando se divida materialmente un inmueble o se segregue de él una porción, o se realice en él una parcelación o urbanización, o se constituya en propiedad por pisos o departamentos, o se proceda al englobe de varios predios el Registrador dará aviso a la respectiva oficina catastral para que esta proceda a la formación de la ficha o cédula correspondiente a cada unidad. El incumplimiento de este deber constituye falta disciplinaria del Registrador. (Subrayado fuera del texto)

ARTÍCULO 51. APERTURA DE MATRÍCULA EN SEGREGACIÓN O ENGLOBE. Siempre que el título implique fraccionamiento de un inmueble en varias secciones o englobamiento de varias de estas en una sola unidad, se procederá a la apertura de nuevos folios de matrícula, en los que se tomará nota de donde se derivan, y a su vez se procederá al traslado de los gravámenes, limitaciones y afectaciones vigentes de los folios de matrícula de mayor extensión. (Subrayado fuera del texto)

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los activos, señala:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. *Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año*. (Subrayado fuera de texto)

166. *Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.* (Subrayado fuera del texto)

167. *Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.* (Subrayado fuera del texto)

(...)

174. *Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos.* (Subrayado fuera de texto)

(...)

9.1.1.6 Bienes de uso público e histórico y cultural

176. Noción. *Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.*

177. *Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento para la implementación y evaluación de control interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación, determina en el numeral 3. Procedimientos de Control Interno Contable:

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se da respuesta a la solicitud en el orden que fueron presentadas las inquietudes:

Respecto a si el parqueadero debe registrarse en la contabilidad de forma independiente estando incluido en la misma escritura pública, debe advertirse que los procesos de segregación o englobe de que trata la Ley sobre el registro de instrumentos públicos, es un asunto propio del resorte administrativo de las entidades públicas, en función de los propósitos de uso y/o de las características y condiciones de los inmuebles.

Ahora bien, si en consonancia con lo establecido en el párrafo inmediatamente anterior, se determina que es necesario o conveniente la individualización de alguna parte de un inmueble, entonces procede el registro independiente de ésta.

En relación con el registro independiente del parqueadero donado, el predio debe ser reconocido de conformidad con lo establecido en la norma técnica relativas a los activos, por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

Este Despacho se abstiene de pronunciarse respecto a si debe seguirse pagando el impuesto predial en forma independiente, toda vez que ello desborda la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación, que de conformidad con la Ley 298 de 1996 le corresponde conceptuar sobre las normas que expide.

La reclasificación al grupo 17- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES solamente procede si existe un acto jurídico que califique la edificación como perteneciente a esta categoría. De no cumplirse con este requisito y si los inmuebles cumplen los criterios de la norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, deben continuar reconociéndose y revelándose en el Grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCEPTO No. 20152000036101 DEL 11-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Terrenos pendientes de legalizar

Doctora
 AHILIZ ROJAS RINCÓN
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Corporación Autónoma Regional de Boyacá
 Paipa-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 01 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500043122, mediante la cual informa que: “La Corporación registra en la cuenta 160504 “Terrenos pendientes de *legalizar*”, un terreno al que nos fue negada la pertenencia. Por lo anterior me permito solicitar concepto respecto al tratamiento contable, dado que no procede su traslado a la cuenta 160501 o 160502.

Se adjunta fallo al respecto proferido por el Juzgado Segundo civil contentivo de quince (15) folios útiles.”

A través de correo electrónico el día 08 de septiembre se complementó la consulta con la siguiente aclaración:

*“El mencionado predio inscrito con folio de matrícula inmobiliaria 095-48109 fue (sic) recibido (como lo indica en el folio 2 del fallo) por cesión que le hiciera la Corporación Autónoma Regional de las cuencas de los ríos Bogotá, uvate (sic) y Suarez **CAR**, por ministerio de la Ley 99 de 1993, mediante (sic) resolución No-1840 de 28 de Octubre de 1999.*

Respecto a si se va o no a continuar con el trámite de pertenencia, la oficina jurídica me informa:

Respecto al predio denominado “Lote No. 9”, ubicado en la vereda Suce en jurisdicción del municipio de Aquitania, identificado con Matrícula Inmobiliaria 095-48109,

*adelantado a través de proceso Ordinario de Pertenencia No. 2005-0184 el Juzgado Segundo Civil del Circuito de Sogamoso, profirió Sentencia mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda, como quiera que pese a realizarse múltiples inspecciones judiciales y practicado dictamen pericial, no se pudo encontrar la ubicación exacta del predio, por lo tanto el Despacho considero que existe duda sobre la existencia material del inmueble pretendido en pertenencia, toda vez que no coinciden los linderos descritos en la demanda con los evidenciados en campo, en razón a que por el paso del tiempo la ribera del Lago de Tota se ha modificado; por lo anterior no se logro ubicar materialmente el predio, así mismo se indica en el referido Fallo que de las pruebas recaudas en el presente tramite se colige que se trata de un predio ribereño y que por tratarse de ríos y lagunas **son de propiedad pública** pero estatal de carácter nacional que por ley son imprescriptibles.*

*Por lo anterior, se determinó que jurídicamente **no era viable interponer ningún recurso en contra del mencionado fallo**; es así como a la fecha se encuentra en firme y ejecutoriada la referida providencia.”*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad contable, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

(...)

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

240. **Noción.** El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera del texto)

241. Las normas técnicas del patrimonio están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública, así como otros factores que inciden en el comportamiento patrimonial, representado en incrementos y disminuciones.

(...)

243. *Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.”*

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, de que trata el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública determina en el numeral 27:

“27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada. Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la información contable debe reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental. una vez adelantados todos los trámites jurídicos y administrativos necesarios y con la evidencia de que los predios no les corresponden, según la sentencia emitida por la instancia donde se interpuso la demanda, corresponde a la entidad realizar el retiro del predio y efectuar el registro para el retiro de los terrenos pendientes por legalizar, acreditando la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar, de la cuenta 1605-TERRENOS, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y debitando la subcuenta 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3225-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, en las que previamente debió registrarse al momento de la incorporación del bien.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Es de anotar, que la entidad debe revelar en notas a los Estados Contables este hecho con el fin de que los distintos usuarios de la información contable de la entidad tengan conocimiento de la situación presentada.

CONCEPTO No. 20152000035631 DEL 04-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Avalúo de bienes muebles de menor cuantía

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRÍGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 3 de agosto pasado con el número 2015-550-003817-2, en la que informa que la universidad está realizando una actualización de los bienes muebles con el fin de darles un valor real, ya que debido al sistema de depreciación aplicado el valor neto en libro de algunos bienes es cero, pero realmente dichos bienes están en buen estado y tienen algún valor en el mercado y que Para el efecto se adoptó las siguientes políticas:

- Si el mueble se encuentra 100% depreciado, pero tiene un costo histórico mayor a 0,5 SMLMV y menor o igual a los activos de menor cuantía, está en uso y está en perfecto estado se debe registrar un aumento de reposición del 80%.

- Aquellos bienes que están en uso y que tengan un valor histórico menor a 0.05 SMLMV y que estén 100% depreciados, se lleven directamente al gasto (instructivo 001 del 29 de enero del 2015 de la C.G.N). Lo anterior se realiza para poder mostrar la realidad financiera de la propiedad planta y equipo, debido a que dichos bienes no tendrán ningún valor de reposición.

Para aplicar dichas políticas se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1- El Marco conceptual del régimen de contabilidad pública y el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, no es claro si se puede realizar avalúos a los bienes muebles, debido a que la norma solo habla de avalúo a terrenos y edificaciones.

2- Con relación a la primera política surgen dudas con respecto a la contabilización, ya que si un activo que tiene un costo histórico \$1.320.000 y está totalmente depreciado, pero según el avalúo se debe realizar un aumento de reposición del 80%, contablemente se deberá disminuir la cuenta de propiedad planta y equipo por valor de \$264.000 y reversar el valor depreciado (\$1.320.000). ¿La diferencia debe afectar la cuenta de patrimonio 3105 capital fiscal?

3- Con relación a la segunda política La inquietud que se presenta es que si los activos que tiene las condiciones mencionadas, se pueden dar de bajas y afectar directamente el gasto, o de lo contrario esto solo se debe realizar con los activos muebles que ingresen con posterioridad y establecerlo como política contable de la entidad.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define las bases de medición mencionadas en su consulta en los siguientes términos:

*“132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública”*

para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

(...)

136. **Costo de Reposición.** Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. **Valor de Realización.** *Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el PGCP, define como dos de las características de la información contable la confiabilidad y la relevancia, y las define en los siguientes términos:

“103. **CONFIABILIDAD.** *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** *La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

106. Verificabilidad. *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.*

107. Relevancia. *La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

108. Oportunidad. *La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce.*

109. Materialidad. *La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.* (Subrayado fuera de texto).

Para cumplir con dichas características, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el capítulo III del Manual de Contabilidad Pública, indica entre otros aspectos lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de

la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación.

18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en

descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

(...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la resolución 357 de 2008, establece lo siguiente:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el Catálogo General de cuentas-CGC describe la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, en los siguientes términos:

“Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables

públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, damos respuesta en el mismo orden en que se plantean sus inquietudes:

1- El Régimen de Contabilidad Pública-RCP si considera la actualización de los bienes muebles, solo que establece que no es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El hecho que la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales no sea obligatorio, no implica que no se pueda realizar, la decisión de hacerlo o no depende de criterios técnicos definidos al interior de la entidad, evaluando las características, condiciones y perspectivas de uso de los bienes, en consonancia con los principios de contabilidad y las normas técnicas definidas en el PGCP del Régimen de Contabilidad Pública.

2 y 3- Para absolver sus inquietudes 2 y 3, es necesario previamente hacer las siguientes precisiones:

La norma general aplicable a las propiedades, planta y equipo consiste en que estos activos deben ser objeto de reconocimiento de depreciación o amortización, donde la depreciación corresponde al reconocimiento de la pérdida de la capacidad operacional por el uso del bien y se materializa a través de la distribución racional y sistemática de su costo histórico durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

No obstante lo anterior, previendo que los procedimientos administrativos y operacionales para aplicar integralmente esta norma pueden resultar dispendiosos y/o costosos, donde la relación costo-beneficio resulte onerosos para la entidad, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, permite que la entidad seleccione como política el que los activos de menor cuantía, puedan depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan y que los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario

mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo y aplicar el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía o como gasto.

Por lo anterior, teniendo en cuenta las características de confiabilidad y la relevancia, en particular las de razonabilidad, objetividad y materialidad, la entidad debe definir las políticas a aplicar, lo cual debe quedar incorporado en el respectivo manual. Ahora bien, al adoptar la política, la entidad deberá sopesar su impacto en el Estado de situación financiera, cuando el acumulado de bienes de menor cuantía es representativo o material dentro del total de sus Propiedades, planta y equipo.

Si la entidad optó por la política de depreciar los activos de menor cuantía y los de medio salario mínimo mensual legal vigente (cuando los activa), en el mismo año en que se adquieren o incorporan, es normal que su valor en libros sea igual a cero y dicha situación podrá permanecer así hasta que el bien sea retirado del servicio, pues con ello se cumple el propósito de la norma, en el sentido de disminuir las cargas administrativas y económicas derivadas de la tenencia de tales bienes. Si existen razones para cambiar la política en función del potencial de servicios o los beneficios económicos futuros, y una eventual valorización de los bienes, para el efecto se deberá determinar el valor real mediante un avalúo técnico que determine el costo de reposición o el valor de realización.

Teniendo en cuenta que la universidad adoptó la política de utilizar el costo de reposición, es importante recordar que de conformidad con el RCP, el valor de reposición se debe establecer mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes, o mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados, por consiguiente no es procedente adoptar políticas de asignar un porcentaje determinado del costo inicial del bien en forma generalizada, ya que esta decisión no consulta las características objetivas del bien.

En todo caso la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Hechas las precisiones anteriores, el tratamiento contable para realizar los ajustes de los muebles con un costo histórico mayor a 0,05 SMLMV y menor o igual al valor definido para los activos de menor cuantía, consiste en retirar los valores en libros de cada bien e incorporar los nuevos valores como si se tratara del nuevo costo histórico y asignarle a cada bien una nueva vida útil, para efectos de calcular su depreciación.

El retiro de los bienes se realiza acreditando la subcuenta y cuenta donde se encuentre reconocido el bien y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-

DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). La incorporación se reconoce debitando la subcuenta y cuenta que corresponda al bien y acreditando la cuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Para los bienes de menos de 0,05 SMLMV, si estos se reconocieron inicialmente como activos y se depreciaron dentro de la vigencia de su adquisición deben permanecer en libros con su valor en cero hasta que se den de baja. Si se modifica la política y se decide no reconocerlos como activo, esta política debe aplicarse desde su adopción. Para el efecto el gasto se reconoce en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20152000036121 DEL 11-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipos Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de entrega de bienes en dación en pago y su posterior rescisión.

Doctora
NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ
Contadora
Gobernación de Antioquia Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero al comunicado radicado con el No. 2015-5500-03818-2 en el que informa que el Departamento de Antioquia adeudaba a la Universidad de Antioquia por concepto de Cuotas partes jubilatorias, participación en pensiones y bonos pensionales, según contrato de concurrencia, la suma de \$33.000 millones y que en diciembre de 2004 se firmó un acuerdo de intención entre las dos entidades para el pago donde el Departamento se dispone a entregar bienes por \$22.505.391.650 y el resto en efectivo.

Derivado de lo anterior fue entregado en dación de pago un inmueble por valor de \$875 Millones, dándose de baja con débito a la 230706 contra la 160501, éste fue devuelto posteriormente a la Gobernación por el mismo valor del avalúo, sin embargo la nueva contabilización se hizo por su valor histórico, es decir por \$5.000.000 contra una cuenta

del Patrimonio 310502. El inmueble en mención tiene un último avalúo técnico de \$5.750.000.000 y su adición sobre el valor histórico no ha sido contabilizada.

Se solicita concepto sobre ¿Cuál puede ser el procedimiento contable a aplicar para la contabilización de la dación en pago y posteriormente para la rescisión?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primera instancia es necesario indicar que en relación con el registro contable de las obligaciones generadas en desarrollo de convenios o contratos de concurrencia, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante concepto 2013-2000-05241 del 26 de febrero de 2013 dirigido a la Dra. Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora del Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual se indicó que los valores derivados de los contratos de concurrencia celebrados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 715 de 2001 se reconocerán, debitando la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta 242590- Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

La Norma Técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo contenida en el Plan General de Contabilidad Pública PGCP, establece lo siguiente:

*“165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento inicial de las operaciones descritas en su consulta, el Catálogo General de Cuenta del Régimen de Contabilidad Públicas-RCP, contempla las cuentas 1605-TERRENOS y 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, con las siguientes descripciones y dinámicas:

1605-TERRENOS**“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...)

SE DEBITA CON:

- El costo del terreno y demás erogaciones incurridas para su adquisición.
- El valor de las mejoras.
- El valor de los terrenos recibidos en donación o traspaso y los que se incorporen una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.
- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades, planta y equipo no explotados y de propiedades de inversión.
- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los terrenos enajenados o transferidos a cualquier título.
- El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.” (Subrayado fuera de texto).

2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO**“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.

(...)

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.
- *El valor de la redención parcial o total de los bonos y títulos colocados.*
- *El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los desembolsos recibidos.*
- *El valor nominal de los bonos y títulos colocados.*
- *El valor de las operaciones de crédito público transferidas a la Nación y a las entidades territoriales.*
- *El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.” (Subrayado fuera de texto).*

Para el reconocimiento de las actualizaciones de las Propiedades, planta y equipo, el Catálogo General de cuenta-CGC incorporó las cuentas 1999-VALORIZACIONES y 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, con las siguientes descripciones y dinámicas:

1999-VALORIZACIONES

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115-Superávit por Valorización ó 3240-Superávit por Valorización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.*
- *El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros.*

SE ACREDITA CON:

- *El defecto del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.*
- *El defecto del avalúo técnico de los bienes frente a su valor en libros.*
- *La valorización correspondiente a los bienes que sean vendidos, cedidos o dados de baja.*

- *La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando se adquiera o comparta el control, o se comience a ejercer influencia importante, y en consecuencia se aplique el método de participación patrimonial.*
- *La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.” (Subrayado fuera de texto).*

3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN **“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1999-Valorizaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la valorización del activo vendido, dado de baja, trasladado o retirado del servicio.*
- *El valor de la disminución de la valorización del activo.*
- *El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.*
- *La reversión del superávit por valorización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando se adquiera o comparta el control, o se comience a ejercer influencia importante, y en consecuencia se aplique el método de participación patrimonial.*
- *La reversión del superávit por valorización de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.*

SE ACREDITA CON:

- *El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.*
- *El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros.” (Subrayado fuera de texto).*

Como se evidencia el resultado de la valorización se reconoce cuando se realice el avalúo, pero debe reversarse cuando se de la baja el activo, ya sea por retiro o por venta, por lo tanto para el reconocimiento de la realización de la utilidad originada por los mayores valores recibidos con relación al valor en libros en la venta de las propiedades, planta y

equipo, el CGC contempla la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS que tiene la siguiente descripción:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

(...)

SE DEBITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

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

Ahora bien, toda vez que el diccionario de la lengua española define el término “Rescindir” como “Dejar sin efecto un contrato, una obligación, etc.”

Para los eventos en los cuales se requiera realizar ajustes de hecho reconocidos como ingresos en vigencias anteriores, el CGC contempla la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

(...)

SE DEBITA CON:

- *El valor de los ajustes por mayores valores causados.*
- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto).*

CONCLUSIONES

En primera instancia es pertinente precisar que no es viable el reconocimiento de la obligación a cargo de la Gobernación, en la subcuenta 230706 Préstamos del Gobierno

general, toda vez que esta obligación no surge de una operación de empréstito, sino de una concurrencia derivada de un ordenamiento legal, razón por la cual debe seguirse los lineamientos del concepto 2013-2000-05241 del 26 de febrero de 2013

En consecuencia, el reconocimiento de la dación en pago de predio, se debió registrar de la siguiente manera:

Debitando la subcuentas 242590- Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, por el valor de la obligación a cancelar, 311552-Terrenos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, por el valor de la valorización reconocida sobre el predio hasta la fecha de la dación y acreditando las subcuentas 160501-Urbanos, de la cuenta 1605-TERRENOS, por el costo histórico del predio, 199952-Terrenos de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, por el valor de la valorización reconocida sobre el predio hasta la fecha de la dación y 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por la diferencia de valor entre el costo histórico del predio y el valor de la obligación cancelada.

Posteriormente para el reconocimiento de la rescisión, teniendo en cuenta que implica que quedó sin efecto lo actuado, se debe reversar los registros realizados en las cuentas 1605-TERRENOS, 1999-VALORIZACIONES y 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, además como la devolución del predio se realizó en una vigencia diferente, se debe registrar un débito en la subcuenta 481559-Otros ingresos, de cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor que fue reconocido inicialmente en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Por último, teniendo en cuenta que se dispone de un nuevo avalúo del predio, se debe comparar este valor con el valor en libros del predio y la diferencia se reconoce registrando un débito en la subcuenta 199952-Terrenos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y un crédito en la subcuenta 311552-Terrenos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

CONCEPTO No. 20152000036291 DEL 17-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Viabilidad de depreciar el valor de las mejoras en bienes que se encuentren pendientes de legalizar, en función de la vida útil del activo principal o de la vida útil de un componente.

Doctor
JOSE NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ
Director Gestión Corporativa
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 20155500037442, en la cual formula la siguiente consulta:

“El Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, es entidad contable pública que posee y tiene registrado en los estados financieros, propiedades planta y equipo (inmuebles) de propiedad del INPEC y pendientes de legalizar, a los cuales se les ha efectuado mejoras transferidas mediante resolución por el Ministerio del Interior y Justicia.

En consecuencia, la inquietud es si las mejoras aplicadas al bien de acuerdo a la vida útil de la mejora o a la vida útil del inmueble se deprecian.”

En los siguientes términos resolvemos la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala que:

“1. ADICIONES Y MEJORAS.

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios ó la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda”.

(...)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes. (...)

13. DEPRECIACIÓN POR COMPONENTES. Cuando los componentes o partes de un activo depreciable tienen vidas útiles distintas, o suministren beneficios económicos, o potenciales de servicios a ritmos diferentes, la depreciación de cada componente debe calcularse según el método y vida útil más adecuado, y contabilizarse por separado, utilizando para el efecto códigos auxiliares.

(...)

27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, las mejoras se deprecian en función de la vida útil del bien principal, o en función de la vida útil de la mejora, cuando esta se constituye en un componente. Lo anterior, siempre que cumpla con los criterios establecidos para reconocerse como mayor valor del activo, es decir que aumente su vida útil, amplíe su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejore la calidad de los productos y servicios, o permita una reducción significativa de los costos.

Si la mejora está supeditada directamente al potencial de servicios del bien principal, su depreciación deberá calcularse en función de la vida útil de ese activo, en tanto que si la mejora corresponde a un componente o unidad independiente que tiene un potencial de servicio distinto al del activo, su depreciación deberá calcularse en función de la vida útil de la mejora.

Lo anterior, con independencia de que el bien se encuentre registrado como pendiente de legalizar y de que las adiciones y mejoras hayan sido transferidas o financiadas por otra entidad.

CONCEPTO No. 20152000036301 DEL 17-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de terrenos adquiridos por el municipio y entregados a la comunidad

Doctor
INDIS DUARTE BOLIVAR
Contador Municipio de Hatonuevo
Hatonuevo
Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 27 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003694-2, mediante el cual manifiesta:

“La presente es para hacerle una consulta sobre el registro en la contabilidad de un terreno, que el Municipio de Hatonuevo la Guajira-Cod-217844378, compró para la legalización de un barrio en el casco urbano, donde los habitantes tienen más de 5 años de tener posesión del terreno. Al momento de la compra se registró en la contabilidad del municipio como un activo en la cuenta 160501-Terrenos Urbanos, pero al momento de legalizar la titularidad a cada poseedor se tiene la duda si para sacar ese activo de la contabilidad del Municipio se afecta el patrimonio 3105-capital fiscal o se afecta el Gasto en la cuenta 5808-Otros gastos ordinarios -Donaciones.”

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 289 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Señala:

“289- El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas de salud, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las siguientes descripciones:

Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuentas Asignación de bienes y servicios, registra el valor de los bienes o servicios que se adquieren o producen para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayado fuera de texto)

Cuenta 5504-VIVIENDA

“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades públicas para facilitar el acceso a vivienda a personas de bajos niveles de ingresos, en desarrollo del cometido estatal. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la causación por cada concepto.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”*(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la cuenta contiene la subcuenta 550406-Asignación de bienes y servicios para registrar el valor de los bienes o servicios que se adquieren o producen para la asignación o entrega a la comunidad

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

El registro contable que debe hacer el municipio al momento de entregar el bien a la comunidad, en su caso terrenos, corresponderá a un débito en la subcuenta 550406-Asignación de bienes y Servicios, de la cuenta 5504- VIVIENDA, y un crédito a la subcuenta 160501-Terrenos urbanos de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO No. 20152000036421 DEL 18-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable aplicable al reemplazo de archivadores, no reconocidos como componentes, sino como parte integral de la bodega

Doctora
YOLANDA RODRÍGUEZ ROLDÁN
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004016-2, en la cual manifiesta:

“Con toda atención solicitamos el concepto de esa entidad en el sentido de aclararnos el registro contable referente a unos archivadores que fueron adquiridos con la compra de un inmueble. En razón a que dichos archivadores no cumplían con las normas técnicas de archivo la entidad los reemplazó por los legalmente requeridos.

El valor del inmueble fue registrado contablemente por el valor total en la cuenta 164018-Bodegas incluidos los archivadores. Cómo debe registrar el valor de la compra de los nuevos archivadores que van instalados o incorporados físicamente en el inmueble? Adicionalmente cuál es el procedimiento contable aplicable al material retirado del inmueble puesto que no se registró separadamente ya que la compra fue por un valor global."

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Código Civil en sus artículos 656, 657 y 658, establece:

“ARTICULO 656. INMUEBLES. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.

ARTICULO 657. INMUEBLES POR ADHESION. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro.

ARTICULO 658. INMUEBLES POR DESTINACION. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. (...), con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte la normativa contable, en el Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

(...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza,

destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada." (*Subrayados fuera de texto*)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que al clasificar los bienes, es necesario considerar: la condición y la naturaleza de los mismos, su destinación, uso y estado normal de funcionamiento, si pueden ser clasificados en forma separada o como una unidad principal, que puede estar conformada por partes accesorias necesarias para su normal funcionamiento, o si les es aplicable la definición otorgada por el Código Civil a los bienes por adhesión o destinación.

En consecuencia, como a los nuevos archivadores que van instalados o incorporados físicamente en las bodegas, les es aplicable la definición otorgada por el Código Civil a los bienes por adhesión o destinación, deben reconocerse como parte del costo de las bodegas en la subcuenta 164018-Bodegas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

En cuanto al procedimiento contable aplicable al reemplazo de los archivadores retirados de las bodegas, dado que estos no habían sido reconocidos como un componente, es decir como una parte del activo con su respectiva medición, actualización y depreciación independiente del resto del inmueble, no es procedente considerar contablemente su baja.

CONCEPTO No. 20152000037271 DEL 30-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Costo de producción de servicios educativos
	SUBTEMA	Reconocimiento de erogaciones por concepto de interventorías para la ejecución de un contrato de obra.

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRIGUEZ
Contadora

Universidad Surcolombiana
Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500040022, en la cual presenta la siguiente inquietud:

“Cómo se realiza el reconocimiento contable de las interventorías técnica, administrativa y financiera contratadas por la entidad contable pública para la ejecución de un contrato de obra, toda vez que la Contraloría nos objeta que estos costos en los que se incurren no deben llevarse a las cuentas 720802 que corresponden al grupo de costos, sino con (sic) un mayor valor del activo a las cuentas 16 de Propiedad Planta y Equipo.”

Mediante comunicación telefónica con el consultante se aclaró que la obra contratada se trata de la construcción de una sede en la Universidad para otra facultad y que adicionalmente se contrató la interventoría para asegurar su correcta ejecución y cumplimiento, dentro de los términos establecidos en el contrato de obra. Aunque el contrato señala que la interventoría es de carácter técnico, administrativo y financiero, se precisa que es eminentemente técnica.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 132 del Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo los párrafos 285, 286, 295 y 296, señalan:

“285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.”

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el catálogo de cuentas del Plan General contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 7208-SERVICIOS DE EDUCACIÓN, así:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación superior, en un campo de acción en el cual se ofrecen programas de formación en investigación científica o tecnológica; formación académica en profesiones o disciplinas; y, la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio. 2- La cancelación al cierre del período contable de la subcuenta 720895-Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, las erogaciones incurridas por la entidad por concepto de interventoría técnica en ejecución de una obra para la construcción de un activo destinado a su uso, deben contabilizarse como un mayor valor

del mismo, siempre que estas se desembolsen en la etapa de construcción y sean indispensables para ponerlo en condiciones de utilización.

En consecuencia, no es viable que la Universidad registre estas erogaciones en la subcuenta 720802-Generales de la cuenta 7208-EDUCACION FORMAL SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL, por cuanto no están asociadas a la prestación del servicio de educación superior, en desarrollo del cometido estatal de la institución.

CONCEPTO No. 20152000038141 DEL 08-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Deudores Otros activos Otros pasivos Transferencias Gastos de operación Cuentas de orden deudoras - deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de convenios interadministrativos suscritos con entidades municipales para ejecutar proyectos de infraestructura física y acciones de mantenimiento y mejoramiento de las vías municipales.

Doctor
HUGO CHAPARRO CHAPARRO
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004390-2 en la cual manifiesta:

“En Ejercicio del derecho de petición establecido en el Art. 23 C.N, solicito ordene a quien corresponda emitir concepto contable sobre lo siguiente:

El Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca "ICCU" es una entidad descentralizada del Departamento de Cundinamarca (Establecimiento Público), dedicada a la Construcción, mantenimiento y rehabilitación de Obras Públicas.

En lo referente a Vías. Se tiene que el departamento había construido y contabilizado inicialmente esos Activos o gastos según corresponde con el PGCP, cuando existía la secretaria de Obras (Administración Central) ahora que desapareció y se creó la entidad descentralizada (Establecimiento Público con personería Jurídica).

Se consulta cual de las siguientes dos opciones se deben llevar a cabo en el registro de las erogaciones para vías:

1) Se debe contabilizar los activos construidos como bienes de beneficio y uso Público (grupo 17), los valores correspondientes a construcción, mejoramiento y rehabilitación de vías, que generen una mayor Vida Útil (Sic) del Activo, o mejoren la prestación del servicio; y los gastos por mantenimiento en la cuenta de mantenimiento (521113),? (Concepto de ingeniería.) o se debe Tener en cuenta que las vías van a servir a la comunidad y en consecuencia llevarlas a Gasto Público Social-Desarrollo Comunitario - Asignación de Bienes y Servicios (550706), ¿teniendo en cuenta que no se han otorgado las Escrituras Públicas del Departamento a favor del ICCU? y en consecuencia (Sic)

De otro lado, la entidad Construye (Sic), mejora y efectúa mantenimiento mediante contratación con particulares a Vías del Nivel Secundario (Departamentales) y del nivel Municipal, (Terciarias), en este último caso en cumplimiento del principio de asistencia y colaboración a los municipios.

Se consulta.

2) ¿Los registros y procedimientos contables aplicables a las erogaciones durante el proceso de recibo de los avances de obra Parciales y finales del contrato son los mismos para el caso de las Vías Secundarias y Terciarias?

3) ¿En el momento de la firma del contrato, es necesario efectuar algún registro contable? o ¿el registro comienza con el anticipo y las Actas de recibo Parcial y Final?

La entidad descentralizada, lleva a cabo Convenios interadministrativos con los municipios para que dichas entidades territoriales efectúen construcción, mejoramiento y mantenimiento a Vías de nivel terciario (Municipal) así como de las Vías Departamentales que pasan por los Municipios.

Se pregunta

4. La entidad Departamental que entrega los recursos a los municipios, debe efectuar idénticos registros cuando se trata de convenios para intervenir las vías Departamentales (secundarias) y Municipales (Terciarias) o ¿debe darles tratamiento contable diferente?

Norma Departamental que rige al ICCU.

Decreto Ordenanza 061-2008, a continuación se transcribe los apartes más importantes de la norma y que pueden dar información para efectos de determinar la forma de efectuar los registros contables. Dicha norma entre otros aspectos establece:

“Decreto 261 de 2009, ARTICULO 1°. Creación, Denominación y Naturaleza Jurídica. Crear el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca - ICCU”, como un establecimiento público del sector descentralizado del orden departamental, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente, adscrito a la Secretaria de Transporte y Movilidad”

“ARTICULO 4°. Misión.- El Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca- ICCU”, tendrá como misión, **ejecutar proyectos de infraestructura física y acciones de mantenimiento y mejoramiento**, para que los habitantes de Cundinamarca se movilicen de manera adecuada, disfruten del espacio público, mejoren su calidad de vida y se alcance el desarrollo sostenible. Se tendrá como base el respeto al ciudadano y se implementarán mecanismos de participación orientados a generar un sentido de pertenencia. (Negrilla con subrayado fuera de texto)”

“ARTICULO 5°. Objetivos.- Los objetivos del Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca - ‘ICCU’ tiene por objeto **atender la estructuración, contratación, ejecución y administración de los negocios de infraestructura de transporte que se desarrollen directamente o con la participación del capital privado, previstos dentro del Plan Departamental de Desarrollo y los planes y programas sectoriales, así como realizar las operaciones necesarias para la distribución, asignación y cobro de las contribuciones de valorización.**”

ARTICULO 6. Funciones.- Para el cumplimiento de sus objetivos, el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca - “ICCU”, cumplirá las siguientes funciones:

6.12. Adelantar los procesos de expropiación administrativa o instaurar las acciones judiciales para la expropiación, cuando no sea posible la enajenación voluntaria de los inmuebles requeridos para la ejecución de los proyectos a su cargo.

6. 16. *Coordinar la obtención de licencias y permisos, la negociación y la adquisición de predios y la realización de las gestiones requeridas para el desarrollo del respectivo proyecto*

6. **FUNCIONES.** *El Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca tendrá las Siguietes Funciones:*

“6.8 Programar y Ejecutar los planes y proyectos de rehabilitación y mantenimiento de infraestructura Vial.”

6.5 Ejecutar las obras de Desarrollo tales como apertura, ampliación, rectificación, pavimentación de vías Públicas, construcción de Puentes, Plazas Cívicas, plazoletas, parqueaderos, parques y Zonas Verdes con sus instalaciones, servicios y obras complementarias.

6.14 Elaborar los estudios para definir los Peajes.

Artículo 19. Patrimonio. El Patrimonio del Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca estará constituido por:

19.1 Los recursos del Presupuesto Departamental que se le asignen.

19.7 Las Donaciones Públicas o privadas para el desarrollo de los objetivos del ICCU, previa incorporación al Presupuesto General del Departamento, cuando se trate de recursos en Dinero.

“19.10 Los bienes muebles e inmuebles y derechos adscritos al patrimonio del departamento de valorización y al de los Fondos Rotatorios Administrados por este el Gobernador Manteniendo la destinación específica de tales Bienes, procederá a hacer cesión de ellos mediante Escritura Pública a favor del ICCU.”

“19.12 El valor de los Peajes, las contraprestaciones por el uso o explotación de la infraestructura, las tasas, derechos y multas que imponga y recaude, además de los ingresos que se generen por el desarrollo de los contratos y/o convenios que el Instituto ejecute”

“19.13 El valor de las Contribuciones por Valorización de los proyectos a su cargo.”

Es de anotar que telefónicamente usted aclara el ICCU incorpora en su presupuesto transferencias que recibe del Departamento para realizar su cometido estatal y con éstos recursos realiza convenios interadministrativos con los Municipios para ejecutar proyectos

de infraestructura física y acciones de mantenimiento y mejoramiento de las vías municipales o departamentales.

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

112. Racionalidad. La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.

113. Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.

NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

127. *Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

128. *Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

129. *Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,*

130. *Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.*

(...)

Normas técnicas relativas a los activos

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

9.1.1.6. Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

176. **Noción.** Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

(...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto. (...). (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe los siguientes grupos y cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados; 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo. (...)”

17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, que están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, los cuales son de dominio de la entidad contable pública. También incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

1910. CARGOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, Y 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA; la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos; y las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL y 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

DINÁMICA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

600

SE DEBITA CON:

- El valor de las transferencias condicionadas entregadas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la amortización de las transferencias condicionadas entregadas.
El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

2915 CRÉDITOS DIFERIDOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso y el impuesto diferido que debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA y 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

(...)

- El valor de la amortización de las transferencias condicionadas recibidas.
- El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.

SE ACREDITA CON:

(...)

- El valor de las transferencias condicionadas recibidas.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las transferencias causadas.*

5211 GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de las transferencias causadas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

(...)

9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.”
(Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Con respecto a la pregunta 1) Se debe contabilizar los activos construidos como bienes de beneficio y uso Público (grupo 17), los valores correspondientes a construcción, mejoramiento y rehabilitación de vías, que generen una mayor Vida Útil (Sic) del Activo, o mejoren la prestación del servicio; y los gastos por mantenimiento en la cuenta de mantenimiento (521113),? (Concepto de ingeniería.) o se debe Tener en cuenta que las vías van a servir a la comunidad y en consecuencia llevarlas a Gasto Público Social-Desarrollo Comunitario - Asignación de Bienes y Servicios (550706), ¿teniendo en cuenta que no se han otorgado las Escrituras Públicas del Departamento a favor del ICCU?

Las erogaciones orientadas a la construcción, mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes si aumentan la vida útil, amplían su capacidad, su eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios, en tanto que, las erogaciones que conllevan al mantenimiento o conservación se reconocen como gasto, todo ello según lo establecido en la norma técnica relativa a los activos, en el párrafo 179 del marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, el criterio general de reconocimiento para la entidad a quien corresponda las obras ejecutadas, es la incorporación en el activo o gasto según de acuerdo con la naturaleza y características de tales obras, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas de los grupos 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si a ello hubiere lugar, 17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, previo reconocimiento de la acumulación de los costos de construcción en las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION, o de la cuenta 5211-GENERALES, cuando se trate de actividades de mantenimiento o conservación.

Respecto a las preguntas 2) ¿Los registros y procedimientos contables aplicables a las erogaciones durante el proceso de recibo de los avances de obra Parciales y finales del contrato son los mismos para el caso de las Vías Secundarias y Terciarias? Y 4) ¿La entidad Departamental que entrega los recursos a los municipios, debe efectuar idénticos registros cuando se trata de convenios para intervenir las vías Departamentales (secundarias) y Municipales (Terciarias) o debe darles tratamiento contable diferente?

El reconocimiento aplicable para el caso de las Vías Secundarias y Terciarias, podría o no coincidir dado que el origen de las transacciones se deriva de las particularidades de las mismas y/o de las cláusulas de los contratos o convenios en la medida que éstas deben señalar, entre otros aspectos, el objeto, el alcance, la entidad responsable de su ejecución, los derechos y obligaciones de las partes, la titularidad y control de los recursos, la propiedad sobre los bienes obtenidos de la ejecución de los recursos, y la entidad que tiene a cargo la función de cometido estatal. Las transacciones deben ser reconocidas con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos, todo ello de conformidad con las características cualitativas de la información contable pública de la racionalidad y de la consistencia contenida en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, párrafos 112 y 113 indicados en las consideraciones.

Por lo tanto no hay un tratamiento diferencial por el hecho de tratarse de una vía terciaria o secundaria, sino que debe aplicarse en ambos casos según las condiciones de titularidad de los recursos y de las obras, de la forma de interacción con terceros, entre otros, los registros que se indican a continuación, donde igualmente se ilustra el procedimiento contable para las legalizaciones de obras:

1. CUANDO EL ICCU ENTREGA RECURSOS A UN MUNICIPIO DESTINADOS AL CUMPLIMIENTO DE UN PROYECTO, Y CORRESPONDA AL ICCU INCORPORAR LOS BIENES DERIVADOS DE DICHO PROYECTO.

1.1. Cuando se giren los recursos:

El ICCU, reconoce un débito en la 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El Municipio, reconoce un débito en la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.2. Con la ejecución y legalización de los recursos

El ICCU, por lo menos al finalizar cada mes, con la información suministrada por el Municipio, sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos generados en virtud del convenio, debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración, mediante un débito en las respectivas subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION o en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda y un crédito en la subcuenta 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez terminadas la obras y las mismas se encuentren en condiciones de utilización, deberán efectuarse las reclasificaciones a las respectivas subcuentas y cuentas de los Grupos 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si a ellos hubiere lugar y 17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, acreditando las subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION, según corresponda.

El Municipio, debe acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Así mismo, el Municipio con la ejecución del proyecto y pago de los bienes y servicios consumidos, debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin perjuicio del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción

2. CUANDO EL ICCU TRANSFIERE RECURSOS A UN MUNICIPIO DESTINADOS AL CUMPLIMIENTO DE UN PROYECTO, Y CORRESPONDE AL MUNICIPIO INCORPORAR LOS BIENES DERIVADOS DE DICHO PROYECTO UNA VEZ CUMPLA CON LAS CONDICIONES DE EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS.

Bajo el supuesto que los dineros recibidos deben destinarse exclusivamente en la construcción, reconstrucción, mejoramiento o mantenimiento de infraestructuras públicas cuya titularidad, administración, mantenimiento y control le compete a un Municipio, que también es el encargado de la ejecución del convenio, puesto que el propósito del convenio tiene como finalidad coadyuvar al cumplimiento del cometido estatal de esa entidad territorial (Municipio).

2.1. Cuando el ICCU transfiere los recursos:

El ICCU, reconoce un débito en la subcuenta 191040-Trasferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Este derecho se reducirá en la medida

que el Municipio ejecute el proyecto y presente o legalice los avances del convenio respectivo, sólo si ha cumplido las condiciones impuestas por el ICCU.

El Municipio, reconoce un débito en la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291522-Trasferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida que el Municipio ejecute el proyecto atendiendo las condiciones impuestas por las entidades en el convenio respectivo.

2.2. Con la ejecución y legalización de los recursos

El ICCU, reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 191040-Trasferencias condicionadas.

El Municipio reconoce mediante un débito en las respectivas subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION o en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS. Con el pago a los terceros, se debitan las subcuentas respectivas de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez terminadas la obras y las mismas se encuentren en condiciones de utilización, deberán efectuarse las reclasificaciones a las respectivas subcuentas y cuentas de los Grupos 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si a ellos hubiere lugar y 17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, acreditando las subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION, según corresponda.

Alternamente, con el cumplimiento de las condiciones, procederá a debitar la Subcuenta 291522 Transferencias condicionadas, de la Cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

3. CUANDO EL ICCU SE COMPROMETE A TRANSFERIR RECURSOS PARA COADYUVAR AL CUMPLIMIENTO DEL OBJETO SOCIAL DE LA ENTIDAD QUE RECIBE LOS RECURSOS, SIN CONDICIONAR LA TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS.

3.1. Con el acto administrativo o convenio.

El ICCU contabiliza una obligación por transferencia, mediante 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

El Municipio beneficiario de la transferencia de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

3.2. Con el giro de los recursos.

El ICCU reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y afecta la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El Municipio beneficiario de la transferencia de los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

3.3. Con la ejecución de los recursos

El Municipio reconoce mediante un débito en las respectivas subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN o en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS. Con el pago a los terceros, se debitan las subcuentas respectivas de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez terminadas la obras y las mismas se encuentren en condiciones de utilización, deberán efectuarse las reclasificaciones a las respectivas subcuentas y cuentas de los Grupos 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si a ellos hubiere lugar y 17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, acreditando las subcuentas de las cuentas 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO o 1705 BIENES DE USO PUBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCION, según corresponda

3) En el momento de la firma del contrato, ¿es necesario efectuar algún registro contable? o ¿el registro comienza con el anticipo y las Actas de recibo Parcial y Final?

En términos generales, los registros contables de los contratos se efectúa desde el momento que empiezan a materializarse los derechos u obligaciones que se deriven de los mismos. En consecuencia, si en el momento de la firma del contrato se cumplen las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la

entidad contable pública señaladas en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales descritas en los párrafos 127 a 130 Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, habrá lugar a tal reconocimiento, de lo contrario, el solo hecho de firmar un contrato no obliga a registro alguno..

De otra parte, es pertinente señalar que en el numeral 19.10 del artículo 19. Patrimonio, del Decreto 261 de 2009 hace referencia a la cesión mediante escritura pública, de bienes muebles e inmuebles y no hace referencia a las vías, debiendo en consecuencia proceder de conformidad con lo estipulado en el párrafo precedente.

CONCEPTO No. 20152000038411 DEL 13-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo Otros activos Gastos de administración Gastos de ventas
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos girados por parte de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE, en el desarrollo del Contrato Interadministrativo No. 798 del 26 de diciembre de 2012.Reconocimiento de las cuentas por pagar por la facturación de proveedores.

Doctor:
FERNANDO IREGUI MEJIA
Director General
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 31 de julio de 2015, radicada con el número 2015-550-003861-2, en la cual manifiesta:

«(...)

La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales, ANLA, código institucional No. 923272416, celebró con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo “FONADE”, el Contrato Interadministrativo No. 798 del 26 de diciembre de 2012, cuyo objeto era “FONADE se compromete con la AUTORIDAD NACIONAL DE LICENCIAS AMBIENTALES — ANLA a ejecutar la Gerencia Integral del Proyecto de adecuaciones físicas y la dotación de las oficinas de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales — ANLA ubicadas en la ciudad de Bogotá”, por valor de \$815.3 millones de pesos.

Dentro del proyecto objeto del citado contrato se encuentra de una parte, el mejoramiento, adecuación y dotación de parte del área de archivo de la ANLA, de acuerdo con los parámetros técnicos dados en las recomendaciones del Archivo General de la Nación, y por otra, el mejoramiento, adecuación y dotación del cuarto rack y/o sistemas, el cual, del mismo modo debe cumplir unos requerimientos técnicos y de seguridad mínimos para su correcto funcionamiento. Adicionalmente se contempló entre otras actividades, contratar el mejoramiento de la infraestructura del Centro de Atención al Ciudadano.

En la cláusula quinta del Contrato Interadministrativo “FORMA DE PAGO”, se indicaba que la ANLA pagaría el valor del contrato de la siguiente manera: a) Un primer pago de 244.6 millones contra la entrega del plan operativo de ejecución para el proyecto, incluyendo el cronograma de todas las actividades necesarias para el cumplimiento del objeto contractual; b) un segundo pago por \$163.0 millones contra entrega del borrador de los estudios previos del proceso de selección de obras; c) un tercer pago por \$221.4 millones, contra constancia de publicación de las reglas de participación del proceso de selección de obras y d) un cuarto pago por \$186.1 millones contra entrega de la certificación por parte de la interventoría de un avance del 80% del componente de adecuación.

La fecha de terminación del contrato inicialmente pactada fue hasta el 30 de junio de 2013, la cual se modificó cinco veces, para finalmente prorrogarse por última vez hasta junio 15 de 2014, con plazo de liquidación hasta el 15 de diciembre de 2014, según la cláusula contractual Décima Novena.

En la Auditoría realizada a la Entidad por la Contraloría General de la República a la vigencia de 2014, el Ente de control formuló el **HALLAZGO No. 20 “Recursos entregados en administración”, así:**

“De acuerdo al Plan General de Contabilidad, los recursos entregados en administración representan el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades. Esta cuenta se debita con el valor de los recursos entregados y los rendimientos obtenidos y se acredita con el valor de los recursos reintegrados, el valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados y el valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo.

El objeto del contrato fue ‘Ejecutar la gerencia integral del proyecto de adecuaciones físicas y la dotación de las oficinas de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA ubicadas en la ciudad de Bogotá’ y su valor total ascendió a \$815,28 millones. La fecha de terminación inicialmente pactada fue 30 de junio de 2013, la cual se modificó cinco veces, para finalmente prorrogarse por última vez hasta junio 15 de 2014, con plazo de liquidación el 14 de noviembre de 2014.

El primer pago se registró en 2012 contra el gasto, aun cuando estos valores se entregaron en administración. Y los valores correspondientes al segundo y tercer pago realizados en diciembre de 2013 fueron registrados en el grupo Deudores, cuenta ‘Recursos entregados en administración’ subcuenta 142402 ‘En administración’.

A 31 de diciembre de 2014 debido a incumplimientos por parte de FONADE y a múltiples ítems del contrato pendientes de entregar (de acuerdo al informe de interventoría), no se había cumplido en su totalidad el objeto del contrato, no se había liquidado el contrato interadministrativo y en consecuencia no se había realizado el último pago.

No obstante lo anterior, los valores registrados como recursos en administración fueron reconocidos en la subcuenta 161590, de la cuenta Construcciones en curso y se ajustaron los valores correspondientes al primer pago reversándose los gastos de ejercicios anteriores también contra la cuenta Construcciones en curso.

Este registro es improcedente, desde varios puntos de vista. En primer lugar porque lo contratado como se mencionó en un principio incluía reparaciones, mantenimientos, mobiliarios, etc., y no una construcción o ampliación de un bien inmueble, requisito para ser clasificado como una construcción en curso, de acuerdo al PGCP. Los valores deberían permanecer en recursos en administración hasta tanto fueran legalizados.

En segundo lugar porque en caso de que se hubiera concluido satisfactoriamente el contrato, no todo debía legalizarse como activo, ya que hay algunos ítems como los honorarios y servicios de adecuación y mantenimiento que deben trasladarse al gasto al momento de la legalización.

Lo anterior evidencia una subestimación en cuantía de \$629,08 millones en el grupo deudores en la cuenta 1424 ‘Recursos administrados por terceros’ y una sobrestimación en la misma cuantía en la cuenta 1615 ‘Construcciones en curso’.

Como consecuencia de este reconocimiento, se puede aumentar el riesgo de pérdida de control de estos recursos, ya que al no encontrarse dentro de la cuenta deudores se pueden detener las gestiones de recaudo o recuperación de los recursos entregados” (Subrayado nuestro) (sic).

Seguidamente se transcribe la respuesta que la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales dio al Organismo de Control, en relación con el mencionado hallazgo:

“El Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación, define la cuenta 1424 Deudores, Recursos Entregados en Administración lo siguiente:

‘Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias’.

Si se analiza el cuerpo del contrato interadministrativo, y sus 5 otrosíes, en ninguna de sus partes se hace alusión alguna de que se trate de una fiducia, porque el objeto era: ‘FONADE se compromete con la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA, a ejecutar la Gerencia Integral del Proyecto de Adecuaciones Físicas y la Dotación de las Oficinas de la ANLA, ubicadas en la ciudad de Bogotá.’

Dentro de lo contemplado en el contrato estaban las obras en el Centro de Cómputo y/o cuarto de rack del otrosí No. 1, así como los contratos de obra e interventoría correspondientes a la intervención del patio interior y archivo, del otrosí No. 2; igualmente la ampliación de la capacidad eléctrica del centro de cómputo, del otrosí No. 3; las adecuaciones y reparaciones locativas en las oficinas, patio interior y zona de archivo del otrosí No. 4; y los baños de los pisos -1 y 1 y el cambio de redes hidrosanitarias por el estado precario, demoliciones en placa concreto y reubicación de redes del otrosí No. 5.

En la cláusula cuarta del contrato se pactó que la ANLA, entregará en calidad de pago a favor de FONADE la suma de \$815.275.313.00 y en todos los pagos pactados se establecían unos compromisos de entregas o avance de actividades.

Si bien el primer pago se registró en 2012 contra el gasto, por \$244.582.593.00, y los correspondientes al segundo y tercer pago realizados en diciembre de 2013 fueron registrados en el grupo Deudores, cuenta ‘Recursos entregados en administración’, subcuenta 142402 ‘En administración’, por \$384.497.920.00 a 31 de diciembre de 2014 y debido al incumplimiento por parte de FONADE y a múltiples ítems del contrato pendientes de entregar, según los informes de interventoría no se había cumplido en su totalidad el objeto del contrato, no se había liquidado el contrato interadministrativo y en consecuencia no se había cancelado el último pago.

*Adicional a lo aquí expuesto, **en los estudios previos**, que hacen parte del contrato, cuando se estimó el valor del contrato por \$815.275.313 **se consideró la suma de \$673.781.250.00 como el valor de las obras**, \$67.378.125.00 el valor de la interventoría, para un total del*

proyecto de \$741.159.375.00 y una cuota de Gerencia por el 10%, \$74.115.938.00, para un gran total de \$815.275.313.00.

Según lo expuesto, y apoyándonos en lo pactado y analizando el Manual de Prácticas Contables reglamentación de la Contaduría General de la Nación, se decidió registrar este contrato en una cuenta contable que acogiera todos los valores, razón por la cual el valor del contrato celebrado con FONADE se llevaría así:

Cuenta 161590 CONSTRUCCIONES EN CURSO, cuenta que el Plan General. (sic)

Con base en lo anterior, consideramos que el registro sí procedía en la forma como se realizó.

Como el contrato no ha concluido, es entendido que todo el producto no hace parte del activo, porque hay expensas que son parte del gasto, como el valor de los gastos de gerencia que ascienden a \$104.130.000.00, y otros que puedan surgir, pero sólo se determinan cuando se entregue el objeto contratado y se liquide el contrato.

Cuando esto suceda el registro contable se ajustaría.

El requerimiento menciona que hay subestimación en la cuenta de Deudores y sobreestimación en la cuenta de Construcciones en Curso, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, no consideramos que haya evidencia de una subestimación en cuantía de \$629,08 millones en el grupo deudores en la cuenta 1424 'Recursos administrados por terceros' y una sobreestimación en la misma cuantía en la cuenta 1615 'Construcciones en curso'.

Se adjuntan 6 folios de los estudios previos presentados por el Coordinador del Grupo de Contratos y gestión Administrativa donde se informa el valor aproximado del contrato y el concepto estimado de las obras a realizar. (Subrayados y negrillas, fuera del texto original) (sic)

Con base en lo expuesto, se observa, que no obstante la Entidad soportó con argumentos suficientes su actuación, la Contraloría General de la República los desconoció y como producto de su labor la OPINION A LOS ESTADOS FINANCIEROS FUE NEGATIVA, debido a que la suma de salvedades en su conjunto representan el 14.38% del valor total de los activos, siendo la suma de \$629.1 millones producto de la reclasificación de los registros del contrato Interadministrativo suscrito con FONADE la de mayor impacto en el dictamen producido, dejando el Hallazgo No. 20 "Recursos entregados en administración", sobre el cual se tiene que realizar plan de mejoramiento para la vigencia de 2015.

Es de anotar que sobre el aspecto objeto de cuestionamiento, la administración se encuentra en el proceso de liquidación del Contrato Interadministrativo y en consecuencia de ello, no se considera que se deban registrar las operaciones como lo indica la Contraloría General de la República, pues se estima que se ha procedido de acuerdo con las definiciones del PGCP y las normas de Auditoría.

Es por lo anterior que de manera respetuosa solicito a su despacho concepto, con el fin de establecer si el procedimiento de registro utilizado por la ANLA fue el adecuado y si el mismo cumple con los requisitos establecidos por las normas contables.

(...)»

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Contrato Interadministrativo 798 del 26 de diciembre de 2012, suscrito entre la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA y el Fondo Financiero de Desarrollo – FONADE, establece:

“(…)”

PRIMERA.- OBJETO: FONADE se compromete con la AUTORIDAD NACIONAL DE LICENCIAS AMBIENTALES — ANLA a ejecutar la Gerencia Integral del Proyecto de adecuaciones físicas y la dotación de las oficinas de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA ubicadas en la ciudad de Bogotá.

SEGUNDA.- OBLIGACIONES DE LA ANLA: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente Contrato, constituyen obligaciones de la ANLA las siguientes:

1. Paqar a FONADE el valor del contrato, previo cumplimiento de los requisitos legales, presupuestales y contractuales establecidos en la forma de pago. (...) 9. Suscribir las actas de recibo de bienes y servicios objeto del contrato dentro de los TREINTA días hábiles siguientes a la entrega que haya efectuado FONADE. (...) 18. Realizar el mantenimiento de las obras y bienes entregados una vez sean recibidos a satisfacción por parte de la ANLA 19. Recibir de FONADE los informes de gestión. (...)

TERCERA.- OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente Contrato FONADE cumplirá las siguientes: (...) 3. Entregar los productos de las actividades objeto del Contrato, de acuerdo con el alcance y presupuesto del contrato interadministrativo. (...) 5. Elaborar bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad, las reglas de participación a que haya lugar para adelantar los procesos de selección y contratación de

las personas naturales o jurídicas requeridas dentro del desarrollo de las actividades del proyecto y de acuerdo con los procedimientos de selección establecidos en el Manual Interno de Contratación de FONADE y demás normas que lo modifiquen o adicionen (...) **7.** Presentar a la ANLA un informe bimestral de ejecución financiera, donde se reporten los pagos efectivos derivados de la ejecución del contrato, con el fin que la ANLA realice el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos, sociales y ambientales que correspondan, acompañados con una copia de los extractos bancarios correspondientes al períodos Este informe será entregado a los quince (15) días a partir del vencimiento de cada bimestre calendario. (...) **12.** Efectuar el reintegro de los recursos pagados por el ANLA de Hacienda (sic) no ejecutados, en un término no superior a 30 días calendario contados a partir de la notificación por parte del ANLA sobre la cuenta bancaria correspondiente. **13.** Efectuar la entrega de los bienes y servicios objeto del contrato al ANLA dentro de los quince días hábiles siguientes a la terminación de las obras sin detalles pendientes. (...) **15.** Entregar los bienes y servicios objeto del contrato interadministrativo, de acuerdo con las especificaciones técnicas establecidas en los estudios y diseños técnicos presentados por la ANLA. Para tal efecto se suscribirá la respectiva acta de entrega. **16.** Designar al Gerente del Contrato interadministrativo.

CUARTA. - VALOR DEL CONTRATO: LA ANLA, entregará en calidad de pago a favor de **FONADE**, la suma de OCHOCIENTOS QUINCE MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS TRECE PESOS PESOS (sic) M/LEGAL (\$815.275.313,00) para la ejecución del objeto del Contrato, los cuales incluyen el valor de los costos de gerencia a favor de FONADE. (...) De los cuales, el valor de los bienes y/o servicios a proveer no podrá ser superior a la suma **DE SETECIENTOS ONCE MILLONES CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS TRECE PESOS (\$711.145.313) M/CTE** de acuerdo con lo establecido en este Contrato y con los lineamientos y políticas formuladas por el Comité de Seguimiento, de tal manera que el valor restante, esto es, la suma de **CIENTO CUATRO MILLONES CIENTO TREINTA MIL PESOS M/LEGAL (\$104.130.000,00)**, corresponde a los Costos de Gerencia y demás servicios de asesoría y asistencia que se obliga a prestar **FONADE** en desarrollo del objeto del presente Contrato, los cuales se pagarán según lo establecido en la cláusula quinta del presente documento. **PARÁGRAFO PRIMERO** - La obligación que asume **FONADE** en el presente Contrato se limita hasta el monto de los recursos entregados para la obtención de los bienes y/o servicios necesarios para la ejecución del objeto del Contrato en condiciones normales, en el evento de presentarse durante la ejecución o con ocasión de la misma circunstancias que impliquen el reconocimiento y/o pago de sumas de dinero superiores a las entregadas a **FONADE** en virtud del presente Contrato, **LA ANLA** dentro de su competencia se compromete, a adelantar las gestiones presupuestales necesarias para la consecución de los recursos faltantes. **PARÁGRAFO SEGUNDO.-** En el evento de prórroga o modificación del Contrato las partes revisaran el importe del costo adicional por los costos de gerencia del Contrato. **PARÁGRAFO TERCERO-** Los costos que se generen por concepto del gravamen a los movimientos financieros (4xMil) u otros gravámenes que con posterioridad se generen por la expedición de nuevas disposiciones legales, serán

cancelados con cargo a los recursos del Contrato, si hubiere lugar a ello. **PARÁGRAFO CUARTO-** El Costo de Gerencia no incluye el valor del gravamen a los movimientos financieros (4xMil) derivado de las operaciones de desembolso de **FONADE** frente a los proveedores de bienes y servicios, si hubiere lugar a ello.

QUINTA - FORMA DE PAGO: El valor del Contrato será pagado por la ANLA de la siguiente forma:

a) Un primer pago correspondiente a doscientos cuarenta y cuatro millones quinientos ochenta y dos mil quinientos noventa y tres pesos (\$244.582.593) M/cte, contra la entrega del plan operativo de ejecución para el proyecto, incluyendo un cronograma con todas las actividades necesarias para el cumplimiento del objeto contractual, previo perfeccionamiento y cumplimiento de los requisitos de ejecución del contrato.

b) Un segundo pago correspondiente a ciento sesenta y tres millones cincuenta y cinco mil sesenta y tres pesos (\$163.055.063), M/cte, contra la entrega del borrador de los estudios previos del proceso de selección de obras) previo visto bueno del supervisor del contrato.

c) Un tercer pago correspondiente a doscientos veintiún millones cuatrocientos cuarenta y dos mil ochocientos cincuenta y siete pesos (\$221.442.857) M/cte, contra constancia de la publicación de las reglas de participación del proceso de selección de las obras, previo visto bueno del supervisor del contrato.

d) Un cuarto pago correspondiente a ciento ochenta y seis millones ciento noventa y cuatro mil ochocientos pesos (\$186.194.800) M/cte, contra entrega de la certificación por parte de la interventoría de un avance del 80% del componente de adecuación.

PARÁGRAFO PRIMERO: Se requiere la presentación, por parte de FONADE, y aprobación por parte de la ANLA, tanto de los informes bimensuales de gestión sobre el avance de ejecución del contrato, como de los informes bimestrales de ejecución financiera correspondientes al periodo anterior al pago respectivo. **PARÁGRAFO SEGUNDO:** Los pagos se efectuarán en la cuenta recaudadora señalada por **FONADE**. **PARÁGRAFO TERCERO:** La forma de pago podrá ser modificada de mutuo acuerdo entre las partes, sin exceder los recursos asignados a cada vigencia, dependiendo los requerimientos de liquidez del Contrato frente a los compromisos asumidos por FONADE frente a terceros. Esto quedará sujeto a la disponibilidad de recursos en el PAC. **PARÁGRAFO CUARTO. - DESCUENTOS Y/O RETENCIONES:** Cuando al realizar el giro de los recursos a **FONADE**, la ANLA efectúe alguna retención o descuento, éste soporte será remitido a **FONADE** para su revisión y posible ajuste contable. Cuando el menor valor ingresado no se descuenta por **FONADE**, dicha cifra se tomará como un menor valor del disponible de los recursos del Contrato interadministrativo (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, define y describe la dinámica de las siguientes cuentas:

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO: *“Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

19. El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

1640-EDIFICACIONES: *“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

- El costo de las adiciones o mejoras.

SE ACREDITA CON:

- El valor en libros de los inmuebles vendidos, destruidos, demolidos, cedidos, donados o permutados.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: *“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

d. *El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.*

SE ACREDITA CON:

- e. *El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.*
- f. *El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.*
- g. *El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.*

” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la consideraciones expuesta y en relación con el Contrato Interadministrativo No. 798 del 26 de diciembre de 2012, debe precisarse que la totalidad de los pagos debieron ser registrados en su momento por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, toda vez que la cláusula cuarta prescribe que la ANLA girará los recursos a FONADE en calidad de pago, lo que permite concluir que se trata de un pago anticipado por concepto de la adquisición de bienes y servicios; y por lo tanto, el ANLA sólo reconocer gastos o activos con base en los soportes de ejecución de los recursos y en los informes periódicos suministrados por FONADE.

Respecto a la utilización de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, se deberá considerar, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que induce a diferenciar las erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar la vida útil, ampliar la capacidad productiva y eficiencia operativa de sus Propiedades, planta y equipo; de las erogaciones para recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de las Propiedades, planta y equipo.

Si en el desarrollo del Contrato Interadministrativo No. 798 del 26 de diciembre de 2012, se incurren en erogaciones para aumentar la vida útil, ampliar la capacidad productiva y eficiencia operativa de las edificaciones de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA, tales erogaciones serán consideradas como adiciones y mejoras y se reconocerán como mayor valor de la edificación, inicialmente debitando 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditando la cuenta 1905-BIENES Y ANTICIPOS PAGADOS POR ANTICIPADO, utilizando la información periódica proporcionada por FONADE. Cuando

el bien esté en condiciones de uso, el saldo de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se reclasificará a la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Si por el contrario, se incurrieron en erogaciones para recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización edificaciones de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales — ANLA, tales erogaciones serán consideradas como reparaciones y mantenimiento y se reconocerán como un gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda y como una disminución de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Para el efecto, se utilizarán los informes periódicos suministrados por FONADE.

Por lo anterior, en la medida que FONADE vaya legalizando la ejecución de los recursos, el ANLA disminuirá el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y aumentará el saldo de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si se trata de la construcción de un nuevo activo o si se trata de una adición o una mejora de una construcciones existentes. Cuando el bien esté en condiciones de uso, el saldo de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se reclasificará a la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

En caso de que se legalice una reparación o un mantenimiento, el ANLA disminuirá el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y registrará un gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

Cuando en el desarrollo del contrato, se hayan incurrido en gastos distintos a reparaciones y mantenimiento, la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales — ANLA deberá causar el respectivo gasto disminuyendo el importe de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, de conformidad con los informes y soportes de legalización, que para el efecto, suministre FONADE.

CONCEPTO No. 20152000040881 DEL 22-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA	Actualización de equipo de transporte
----------------	---------------------------------------

Señor
 JOHANY MESA
 Profesional Universitario
 Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500022242, mediante la cual presenta la siguiente consulta

“La entidad realizo en el año 2012 valorización de los vehículos en el exterior y en Colombia con el índice de precios al consumidor registrándolo en la contabilidad.

Por realizar estas valorizaciones la Contraloría General de la Nación (Sic) nos genero un hallazgo, por tal motivo le agradezco me pueda colaborar dándonos un concepto sobre las valorizaciones de equipo de transporte y si para este año se debe realizar la valorización de solicitud estos bienes. Le agradezco me pueda colaborar para realizar los ajustes y dejar en nuestra contabilidad valores razonables. “

En los siguientes términos atendemos su consulta:

CONSIDERACIONES

Los numerales 18, 20 y 21 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establecen:

“18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización.

Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede

determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, la actualización de las propiedades planta y equipo no procede mediante la aplicación de porcentajes anuales de inflación método eliminado desde tiempo atrás. En consecuencia, corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que permita determinar el costo de reposición, si la decisión es mantener los bienes; o el costo de realización, si se tiene la intención de venderlos.

Ahora bien, dado que la actualización procede cada tres años o cuando existan cambios significativos que afecten la realidad económica de los bienes, deberá la entidad determinar si debe o no hacer actualizaciones durante el año 2015, de acuerdo con las condiciones particulares

CONCEPTO No. 20152000042831 DEL 06-11-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
Contaduría General de la Nación	Régimen de Contabilidad Pública

622

1	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo Activos contingente
	SUBTEMA	Retiro de activo que no es propiedad de una empresa y reconocimiento de su reclamación

Doctora
 JAILEN DINORA QUINTERO SANDOVAL
 Directora Financiera
 CENABASTOS S.A

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004720-2 mediante la cual informa que “CENABASTOS S.A en el 2006 celebró un convenio de compra venta de la nueva sexta, en la que según avalúo el Municipio de Cúcuta incluyó como de su propiedad una sub estación eléctrica, siendo realmente propiedad de Centrales Eléctricas, se envió oficio de reclamación al respecto, sin tener a la fecha respuesta alguna.”

Por lo anterior, se solicita se indique el tratamiento contable que se debe dar a la reclamación y a la subestación.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, indica la definición de las propiedades, planta y equipo en los siguientes términos:

*“165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto).*

Cuando se presente que se tiene registrado un activo que no cumple con la condición para ser reconocido, el procedimiento de control interno contable emitido mediante resolución 357 de 2008 indica que:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior sin perjuicio de que la entidad inicie acciones necesarias para resarcir posibles daños causados, para el reconocimiento de dicha situación la norma técnica relativa a la cuenta de orden, contempla lo siguiente:

*“307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de tales sucesos el Catálogo General de Cuentas del RCP contiene la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS con la siguiente descripción:

“Representa el valor de las demandas interpuestas por la entidad contable pública en contra de terceros. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que una vez confirmado que la subestación eléctrica no es de propiedad de la entidad, debe ser retirada de la

contabilidad, puesto que no cumple con los criterios para su reconocimiento como activo. Para el efecto se debitará la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, por el valor neto en libros, y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), por el valor depreciado a la fecha del retiro de la estación y acreditar la subcuenta y cuenta donde se tiene reconocida la estación, por su costo histórico.

Una vez formalizada la reclamación por parte de la entidad, se debe reconocer dicha pretensión 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-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), por el valor de las pretensiones de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000042851 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de un inventario físico para subsanar fallas en el módulo de inventarios

Doctor
MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN
Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable
Ministerio de Minas y Energía
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004749-2 en la cual manifiesta:

“Debido a frecuentes inconsistencias del sistema de inventarios como son duplicidad en los registros, pérdida de información, continuidad en la depreciación de los elementos totalmente depreciados etc. y constantes fallas en su operación, el Ministerio de Minas y Energía contrató la adquisición de un módulo de inventarios que nos proporcione condiciones de seguridad, integridad y manejo de la información.

En el proceso que se viene adelantando, se cargará la información real al nuevo sistema de inventarios, con base en inventarios físicos que se están realizando en el Ministerio de Minas y Energía

Al finalizar ese proceso, la nueva aplicación de inventarios arrojará los totales por cada una de las cuentas de inventario, valor que se comparará contra el valor registrado en libros, presentándose posibles diferencias que deben ser ajustadas

Para el caso de la depreciación, se efectuara un recalcule de la misma con base en las fechas de adquisición de cada elemento, arrojando como resultado un nuevo valor de depreciación el cual se comparará con el valor registrado en libros presentándose diferencias que al igual que el punto anterior deberán ser ajustadas.

Por lo anterior, comedidamente le solicitamos nos informe con carácter urgente, ¿cuál sería el tratamiento contable de las diferencias presentadas como resultado de la implementación de la nueva aplicación de inventarios?”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

(...)

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y

asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física".
(Subrayado fuera de texto)

(...)

4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable:

A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (...) 11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El registro del nuevo inventario físico de propiedades, planta y equipo para subsanar la duplicidad en los registros, pérdida de información, continuidad en la depreciación de los elementos totalmente depreciados, y las constantes fallas en la operación del módulo de inventarios, procede de la siguiente forma:

- 1) Eliminación del costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación de las propiedades, planta y equipo que se encuentran registradas en libros, contra la subcuenta 310501 Nación de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL. Los saldos de la valorización o desvalorización se eliminan contra su respectivo superávit ó déficit por valorización.
- 2) Incorporación del inventario actualizado y debidamente valorado, determinando la vida útil restante de los elementos inventariados, mediante un debito en las respectivas subcuentas y cuentas acordes con la naturaleza de cada bien, contra la subcuenta 310501 Nación de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL. Este valor deberá tomarse como un importe de entrada que constituirá la nueva base para calcular y registrar la depreciación futura.

Ahora bien, el procedimiento anteriormente señalado no es óbice para que la entidad adelante las investigaciones administrativas o de otro orden, en caso de evidenciarse conductas irregulares en el manejo, control y destino de los bienes.

CONCEPTO No. 20152000042861 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipos Transferencias
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transferencias destinadas a la financiación Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo “Metro de Bogotá” a favor de TRANSMILENIO S.A. y de la ejecución de tales recursos por parte del Instituto de Desarrollo Urbano IDU

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público - Resolución 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipos Subvenciones
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la subvención destinada a la financiación Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo “Metro de Bogotá” a favor de TRANSMILENIO S.A. y de la ejecución de tales recursos por parte del Instituto de Desarrollo Urbano IDU

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda - Bogotá, Distrito Capital
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de agosto 20 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004137-2, donde manifiesta:

“De manera atenta solicitamos concepto sobre el tratamiento contable de los recursos destinados a la “Primera Línea del Metro de Bogotá”-PLMB, teniendo en cuenta los siguientes antecedentes:

El artículo 2 del Acuerdo 527 de 2014¹⁷ (SIC), establece:

“Modifíquese el artículo tercero del Acuerdo 458 de 2010 el cual quedará así:

ARTICULO 3. Del cupo autorizado mediante el presente Acuerdo, la Administración distrital destinará ochocientos mil millones de pesos (\$800.000.000.00) (Sic) a la primera línea del proyecto metro pesado de Bogotá...”

TRANSMILENIO S.A., incorporó en el presupuesto en la vigencia 2015, el Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo “Metro de Bogotá” y asignó una apropiación de \$771.989.115.487, cuya diferencia con los recursos aprobados en el Acuerdo 527 de 2014, corresponde a los estudios complementarios del Proyecto Metro, realizados por el Instituto de Desarrollo Urbano – IDU comprometidos en la vigencia fiscal 2014 y descontados de los recursos destinados para el proyecto.

TRANSMILENIO S.A. y el IDU, firmaron el Convenio Interadministrativo Número 112 del 8 de abril de 2015, con el Objeto de “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, para la contratación y pago de las inversiones requeridas para el proyecto denominado “Primera Línea del Metro de Bogotá”.

La Secretaría Distrital de Hacienda incorporó dentro de su Presupuesto de Gastos e Inversión 2015, en el rubro presupuestal 3-3 Inversión, 3-3-2 Transferencias para Inversión, 3-3-2-02 Otras transferencias, 3-3-.2-02-08 Transmilenio-aporte Ordinario, 3-3-2-02-08-01-0001 Proyecto Metro, la suma de \$2.406.977.461.000.00.

Mediante Orden de Pago No. 91 del 28/05/2015, la Secretaría Distrital de Hacienda transfirió a TRANSMILENIO el valor de \$7.500.000.000.00.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Ley 310 de 1996¹⁸, establece que:

“La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo de 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se constituya una sociedad por acciones *que será la titular de este tipo de sistema de transporte*, en caso de hacerse un aporte de capital. (...) (Negrilla fuera de texto)

El Decreto 3109 de 1997¹⁹ dispone:

¹⁷ Por el cual se autoriza un cupo de endeudamiento para la Administración Central y los Establecimientos Públicos del Distrito Capital y se dictan otras disposiciones.

¹⁸ Por medio del cual se modifica la Ley 86 de 1989 “Por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento.”

Artículo 15°.-“Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, **sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto** que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos.” (Negrilla fuera de texto)

Artículo 16°.- Los recursos que apropie la Nación en dinero y en especie para cofinanciar un sistema de servicio público de transporte masivo de pasajeros estarán dirigidos a obras civiles, superestructura, equipos y otros costos siempre y cuando se destinen únicamente para atender el costo de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo. En todo caso, los aportes de la Nación no se podrán utilizar para el mantenimiento, operación y administración del sistema público de transporte masivo de pasajeros

El Decreto 831 de 1999 que reglamentó el Acuerdo 4 de 1999²⁰, en uno de sus considerandos señala: “Que habiendo siendo (sic) constituida la sociedad TRANSMILENIO S.A., para ser la titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, el cual se encuentra definido y compuesto, conforme a lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997, **corresponde a TRANSMILENIO asumir la titularidad de la infraestructura del sistema, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema.**” (Negrilla fuera de texto)

Igualmente en su artículo 4° señala: “Titularidad del Sistema Transmilenio. Para todos los efectos legales, **TRANSMILENIO S.A., será el titular del Sistema Transmilenio**, conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996.” (...) (Negrilla fuera de texto)

En el párrafo segundo del artículo 28 del Acuerdo 489 de 2012²¹ se autoriza a TRANSMILENIO S.A para diseñar y gestionar el proyecto implantación del SITP y el modo férreo en la ciudad y la región, en todas sus fases y modalidades.

De manera consecuente se realizó la modificación de los estatutos de TRANSMILENIO S.A., para involucrar el transporte terrestre férreo dentro del alcance de su competencia, donde el objeto social de la Entidad se establece de la siguiente manera:

¹⁹ Por el cual se reglamenta la habilitación, la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros y la utilización de los recursos de la Nación

²⁰ Por el cual se autoriza al Alcalde Mayor en representación del Distrito Capital para participar, conjuntamente con otras entidades del orden Distrital, en la Constitución de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - TRANSMILENIO S.A. y se dictan otras disposiciones

²¹ Por el cual se adopta el Plan de desarrollo económico, social, ambiental y de obras públicas para Bogotá D.C.2012-2016

“Corresponde a TRANSMILENIO S.A. la gestión, organización y planeación del servicio integrado de transporte público urbano de pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo las modalidades de transporte terrestre automotor, transporte terrestre férreo y sistemas alternativos de movilidad, como el cable aéreo, entre otros, en las condiciones que señalen las normas vigentes, las autoridades competentes y sus propios estatutos”.

Adicionalmente, se autorizó a TRANSMILENIO S.A., “... Celebrar los contratos necesarios para la prestación del servicio de transporte en sus diferentes modos y garantizar su correcta ejecución, terminación y liquidación”

El Acuerdo Distrital 19 de octubre de 1972 en el artículo 2° establece las funciones del IDU con relación a la ejecución de obras públicas de desarrollo urbanístico ordenadas dentro del Plan General de Desarrollo y los planes y programas sectoriales, así:

Ejecutar obras de desarrollo urbanístico tales como apertura, ampliación, rectificación y pavimentación de vías públicas, construcción de puentes, plazas cívicas, plazoletas, aparcaderos, parques y zonas verdes con sus instalaciones, servicios y obras complementarias.

Ejecutar obras de renovación urbana: conservación, habilitación, remodelación. (...)

Ejecutar obras relacionadas con los programas de transporte masivo.

Ejecutar obras de desarrollo urbano, dentro de programas de otras entidades públicas o privadas, o colaborar en su ejecución o financiación. (...)

El Convenio Interadministrativo No. 112 de 2015 celebrado entre el Instituto de Desarrollo Urbano IDU y la Empresa de Transporte del Tercer Milenio TRANSMILENIO S.A., dentro de otros aspectos, establece:

CLÁUSULA TERCERA. ESQUEMA DE COOPERACIÓN INTERINSTITUCIONAL:

2. *TRANSMILENIO S.A. en desarrollo del presente convenio, actúa solo en calidad de pagador a solicitud expresa y por escrito del IDU y expedirá igualmente a solicitud de dicha entidad los amparos presupuestales de los procesos contractuales necesarios para la construcción y desarrollo de la PLMB.*

3.

El IDU realizará las gestiones administrativas y celebrará los contratos que se requieran para adquirir por enajenación voluntaria u ordenar la expropiación los bienes inmuebles necesarios para ser destinados a la infraestructura de la PLMB.

Los inmuebles adquiridos quedarán afectos al uso público de conformidad con las leyes que rigen la materia. El producto de los remanentes de tales inmuebles, si los hubiere,

serán consignados en la cuenta bancaria que para el efecto informe TRANSMILENIO S.A., con el fin de que sean incorporados en el presupuesto origen (...)

Con relación a este aspecto, el numeral 11° expresa:

Los predios que se adquieran en virtud del presente convenio estarán en cabeza del IDU y **tendrán connotación de bienes de beneficio y uso público**; sin embargo, los sobrantes y/o remanentes, que no sean vendidos conforme al numeral tercero del presente esquema de cooperación interinstitucional, **deberán ser matriculados a nombre de TRANSMILENIO S.A.** y deberán ser catalogados de conformidad con las leyes que rigen la materia.

Todos los costos de la administración predial originados con ocasión del proyecto serán asumidos con cargo a los recursos del proyecto. (Negrilla fuera de texto)

La ejecución de los recursos del Convenio se trata en el Numeral 6°, del cual extraemos:

6. Las partes acuerdan las siguientes condiciones específicas para la ejecución de los recursos (...)

- Se entiende como **costos directos** de la PLMB, de manera enunciativa: la adquisición predial, las obras de infraestructura de la PLMB y su respectiva interventoría, estudios especiales y financiación que se requieran entre otros.
- Se entienden como **costos indirectos** de la PLMB, de manera enunciativa: la logística relacionada con el proyecto, prestación de servicios profesionales, recursos técnicos y tecnológicos, plan de gestión social y reasentamiento y cualquier otro costo que se derive de la administración de este convenio.
- La gestión presupuestal para los **costos directos** del proyecto, **estará a cargo de TRANSMILENIO S.A.**, quien expedirá los Certificados de Disponibilidad y Registro Presupuestal (...)
- Para la ejecución (sic) los **costos indirectos** del proyecto, **TRANSMILENIO S.A., debe realizar la transferencia al IDU** de los recursos para que se ingresen a su presupuesto, previa presentación por parte del IDU del presupuesto de costos indirectos debidamente justificados en los productos aprobados por el Comité Coordinador, y Transmilenio lo aplicará en el gasto a través del Proyecto de Inversión Gestión de Infraestructura del Transporte Público Férreo "METRO DE BOGOTA" (...)

Referente al tema de informes, el numeral 12° expresa:

12. El IDU presentará a TRANSMILENIO S.A., informes semestrales de tesorería y contables ordinarios y pormenorizados sobre la ejecución de los recursos entregados por éste en cada uno de los componentes de financiamiento.

En todo caso, TRANSMILENIO S.A., podrá requerir informes extraordinarios de gestión o ejecución de recursos al IDU, cuando de ésta forma sean solicitados por los entes de control o cualquier autoridad o particular en ejercicios del control fiscal, ciudadano o político del proyecto.

CLAÚSULA CUARTA.-OBLIGACIONES ESPECIFICAS DE LAS PARTES EN REACIÓ

ESQUEMA DE COOPERACION INTERINSTITUCIONAL
(...) POR PARTE DEL IDU: (...)

7. El IDU para los recursos que transfiera TRANSMILENIO S.A., para la ejecución directa deberá abrir cuenta(s) bancaria(s) exclusivas e independientes para el manejo de recursos transferidos y con cargos al proyecto PLMB.

8. Los rendimientos financieros que generen la(s) cuentas bancarias(s) donde se administren los recursos del proyecto PLMB deberán ser transferidos por el IDU en la periodicidad establecida por la norma aplicable al presupuesto que le da origen al presente proyecto. Para los recursos producto del cruce de cuentas con empresas de servicios públicos el IDU informará a TRANSMILENIO S.A., sobre el origen y consignará dichos recursos en la cuenta bancaria que para el efecto defina TRANSMILENIO S.A. y estos, a su vez, serán reincorporados al presupuesto de TRANSMILENIO S.A. y al proyecto que le dio origen.

CLAUSULA SÉPTIMA.-ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS.

Las partes declaran que las reglas que se aplicaran para la administración de los aportes realizados en virtud del convenio, serán aquellas determinadas interinstitucionalmente por los cofinanciadores del proyecto PLMB.

Finalmente, la Cláusula Novena establece que el control y supervisión se realizará a través de un Comité Coordinador y un Comité de Seguimiento a la Defensa Judicial y Extrajudicial del Convenio.

Con relación al tratamiento de los recursos asignados al Sistema de Transporte Masivo, la Contaduría General de la Nación en el Concepto 121033 de Noviembre 14 de 2008 emitido al Contador General de Bogotá, dentro de sus conclusiones, indicó:

CONCLUSIÓN

1.1. Procedimiento Contable - Cofinanciación Sistema Transmilenio

Los recursos aportados por la Nación y el Distrito Capital al Sistema Transmilenio son producto de un convenio de cofinanciación sustentado en la Ley 310 de 1996, destinados

a la ejecución de un proyecto de inversión. Tratándose de la Nación, estos recursos se reconocen como gasto en la subcuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, teniendo en cuenta que no constituyen formación bruta de capital. En el caso del Distrito Capital, con base en el artículo 8º del Acuerdo 302 de 2007, el registro debe efectuarse en la subcuenta 120833-Sociedades públicas, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, una vez se haya adelantado el respectivo trámite de autorización, suscripción y pago de las acciones. Ahora bien, si el Acuerdo por el cual se expide el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá Distrito Capital, establece que la transferencia de estos recursos a TRANSMILENIO S.A., **no constituye aporte patrimonial, el Distrito Capital debe efectuar el registro indicado para registrar los aportes de la Nación.**

De otra parte, teniendo en cuenta que la cofinanciación de la Nación está condicionada, conforme a la Ley 310 de 1996, a que se constituya una sociedad por acciones que sería la titular del sistema de transporte, siendo en el caso del Distrito Capital, la Empresa de Transporte del Tercer Milenio-TRANSMILENIO S.A., y que el artículo 4º del Decreto 3109 de 1997 señaló que el Sistema está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada, **es TRANSMILENIO S.A., la entidad que debe reconocer los recursos de la cofinanciación y el fortalecimiento patrimonial por los bienes que conforman el sistema.**

Los recursos de la cofinanciación se registran debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta **1470-OTROS DEUDORES** y acreditando la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la cuenta **3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN**. El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Los bienes que conforman el Sistema se registran **debitando la subcuenta "Red Terrestre" de las cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES** y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, o de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, en el caso de haberse girado anticipos. El pago de las obligaciones causadas se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (Negrilla fuera de texto)

El concepto No. 2012EE34334631 de diciembre de 2012, emitido por este Despacho sobre el tema, dentro de sus conclusiones establece:

(...) Los recursos destinados para girar a Transmilenio S.A. con el objeto de financiar las obras de infraestructura del Sistema Integrado de Transporte, se continúan reconociendo como recursos de cofinanciación, en la cuenta 5808 por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda y en la cuenta 3265 por Transmilenio S.A, con base en la respectiva Orden de Pago.

El CONFIS Distrital, mediante Circular No. 004 del 10 de diciembre de 2009²², determinó:

(...) las empresas distritales que por diversas razones deban incorporar **a su patrimonio bienes no económicos como los de beneficio y uso público**, los bienes históricos y culturales o los de conservación ambiental, cuando se trata de bienes de carácter improductivo o de no mercado, deberán adelantar las gestiones necesarias para entregarlos a título gratuito y sin contraprestación a las dependencias o entidades del sector gobierno general distrital que en atención a su cometido estatal sean las responsables de la administración, mantenimiento, rehabilitación y control de los mismos. (Negrilla fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública, en el Manual de Procedimientos, Catálogo de Cuentas incorpora la cuenta 1705 y en su Descripción y Dinámica establece:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401- Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- **El valor de los desembolsos imputables a la construcción de los bienes.**
- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- El valor de los costos financieros originados en las obligaciones contraídas para financiación de las obras hasta el momento en que estén disponibles para su uso.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las obras terminadas que se trasladen a bienes de uso público e histórico y cultural, cuando la obra se encuentre en condiciones de ser utilizada, con base en el acta de entrega.

²² Lineamientos para la transferencia de activos improductivos al Distrito.

- **El valor de los materiales reintegrados por no haber sido utilizados en la construcción.**
- El valor registrado en libros al momento de su entrega a otro ente. (Negrilla fuera de texto)

SE CONSULTA:

Qué registro contable debe realizar TRANSMILENIO S.A. y el IDU para los siguientes eventos:

Transferencias que reciba para el proyecto “Primera Línea del metro” del Distrito Capital y eventualmente de la Nación.

Ejecución directa de los recursos transferidos por parte de TRANSMILENIO S.A.

Los giros que realice TRANSMILENIO S.A. al IDU en virtud del Convenio 112 de 2015.

Qué entidad del Distrito Capital deberá registrar los bienes adquiridos en desarrollo del proyecto “Primera Línea del Metro”

Cuál es el registro contable para el numeral anterior.

Cuál es el registro de los posibles sobrantes o remanentes que el IDU venda y cuyo valor debe consignar en la cuenta bancaria que establezca TRANSMILENIO S.A.

Cuál es el registro de los posibles sobrantes o remanentes que el IDU no venda sino que entregue a TRANSMILENIO S.A.

CRITERIO CONTABLE DE LA DIRECCION DISTRITAL DE CONTABILIDAD

Teniendo en cuenta los antecedentes y la parte considerativa de esta comunicación de manera atenta comentamos la posición de la Dirección Distrital de Contabilidad, la cual se emitió guardando consistencia y analogía con el tratamiento dado a los recursos asignados al Sistema de Transporte Masivo y se esquematiza en el anexo:

Dar el tratamiento de recursos de cofinanciación a los \$7.500 millones entregados por Bogotá D.C. a TRANSMILENIO S.A. para la PLMB. Nos abstenemos de dar su opinión sobre los recursos que la Nación pueda entregar para financiar la PLMB hasta que ésta decida la calidad en que se entregarán.

Reconocer en TRANSMILENIO S.A. la ejecución directa y si corresponde a infraestructura se debe entregar al IDU.

Reconocer contablemente como Recursos entregados y Recibidos en Administración los dineros entregados por TRANSMILENIO S.A. al IDU según el Convenio 112 de 2015.

La ejecución de estos recursos por parte del IDU los cuales, según hace referencia el Convenio, corresponden a los costos indirectos en que debe incurrir para la adquisición de predios se reconocerán contablemente en el IDU, como bienes de uso público.

En forma alterna, el IDU legalizará los recursos recibidos en administración y afectará el patrimonio público incorporado. Por su parte TRANSMILENIO disminuirá los recursos entregados en administración con contrapartida en la cuenta patrimonial de recursos de cofinanciación; lo anterior, con base en los procedimientos y flujos de información establecidos entre las partes.

La adquisición de predios propiamente dicha y financiada por recursos definidos en el Convenio como “costos directos”, será reconocida por TRANSMILENIO S.A. como bien de uso público y luego entregada al IDU, es decir sigue el esquema actual.

El reconocimiento de la venta de los posibles remanentes o sobrantes por parte del IDU, corresponderá a:

Posible reclasificación de los bienes de uso público determinados como remanentes o sobrantes que se vayan a vender o entregar a TRANSMILENIO S.A a la cuenta de Inventarios, decisión que debe tomar el IDU en sus políticas y procedimientos.

Reconocimiento contable en el IDU, debitando la cuenta por cobrar al comprador, acreditando un pasivo a favor de TRANSMILENIO y el que corresponda por los descuentos a que haya lugar.

Retiro del patrimonio institucional incorporado y del bien de uso público incorporado en forma inicial (o del inventario en caso de realizar la reclasificación mencionada en a.).

Reconocimiento de un deudor con tercero IDU y aumento de los Recursos de cofinanciación en TRANSMILENIO S.A. por el valor total de la venta.

Cancelación en el IDU y TRANSMILENIO S.A. del pasivo y del deudor causados respectivamente, con base en la consignación realizada en el banco de TRANSMILENIO S.A.

La entrega de los posibles remanentes o sobrantes por parte del IDU a TRANSMILENIO S.A. Retiro de los bienes de uso público (propiedades de inversión o Inventarios si se realiza la reclasificación) con contrapartida en el patrimonio institucional incorporado en el IDU.

Incorporación como bien de uso público, propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión según se cataloguen jurídicamente los bienes, con contrapartida en los recursos de cofinanciación, en TRANSMILENIO S.A.

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007, en los párrafos 132, 133, 165 y 269, se señala lo siguiente:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

(...)

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...)

269. *Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto. (Subrayado fuera de texto)*

Igualmente, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 6.1.1, señala lo siguiente:

Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...) (Subrayado fuera de texto)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

El Marco Conceptual del para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 6.3, referido a los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, señala:

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 10.1 y 10.2 del Capítulo I ACTIVOS, referido a los criterios para el reconocimiento de las propiedades, Planta y Equipo, señala:

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

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 emplazamiento físico; 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 probaba 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. (Subrayado fuera de texto)

En el Capítulo IV ingresos, numeral 2, de las Normas para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, donde se indican las normas para el reconocimiento y medición de las subvenciones, se indica lo siguiente:

- **SUBVENCIONES**

1.1 Reconocimiento

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

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento de las transacciones originadas en desarrollo de la ejecución del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá” depende del esquema jurídico, administrativo y financiero adoptado por el Distrito Capital, en particular, lo acordado en el Convenio Interadministrativo 112 de 2015 suscrito entre TRANSMILENIO S.A. y el IDU, sin detrimento de lo estipulado en las normas jurídicas de orden superior por cuanto en sus cláusulas se deben señalar, entre otros aspectos, en calidad de qué intervienen las entidades, el objeto, el alcance, obligaciones y derechos de cada entidad, naturaleza de los recursos entregados, entidad responsable de la ejecución, la titularidad y control de los recursos, propiedad sobre los bienes obtenidos de la ejecución de los mismos, entidad que tiene a cargo la función de cometido estatal adelantada con el proyecto y formalidades para su legalización y amortización; asuntos para los cuales deberá aplicarse el juicio profesional.

Para el reconocimiento de los costos directos e indirectos del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”, se debe tener en cuenta, entre otros aspectos, (i) que la ejecución del mismo es competencia de TRANSMILENIO S.A., de conformidad con lo establecido en el esquema administrativo y jurídico adoptado por el Distrito Capital para la ejecución de recursos destinados al Sistema Integrado de Transporte Público SITP; (ii) que en el marco de lo dispuesto en ese esquema, el IDU asume las funciones similares a las de un ente gestor; (iii) que independientemente que el IDU reciba y ejecute directamente recursos provenientes de TRANSMILENIO S.A., se deberá considerar el hecho de que se trata de costos indirectos de un proyecto a cargo de TRANSMILENIO S.A. y, (iv) que se deberá determinar si los costos indirectos ejecutados por el IDU son o no necesarios o indispensables para colocar los bienes que conforman la “Primera Línea del Metro” en condiciones de utilización.

Partiendo de lo anterior, el procedimiento contable debe ser el siguiente:

Tratamiento contable en aplicación de lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

Registro de las transferencias del Distrito Capital en favor de TRANSMILENIO S.A., para el financiamiento “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”

Del análisis de los antecedentes y las consideraciones señaladas anteriormente, en relación con las transferencias ordenadas para financiar el “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”, se deduce que no se ha previsto contraprestación alguna, ni requerimiento específico en el sentido que los dineros entregados o activos obtenidos de su ejecución u otros beneficios económicos futuros o potencial de servicio se devuelvan al Distrito Capital, si los dineros no se utilizan en el proyecto. Adicionalmente, el modelo jurídico adoptado establece que la titularidad de los bienes que conforman el Sistema Integrado de Transporte Masivo SITM, de conformidad con lo señalado en la Ley 310 de 1996, el Acuerdo 4 de 1999 y el Decreto Distrital 831 de 1999, es de TRANSMILENIO S.A.

Así las cosas, cuando el Distrito Capital, a través de la Secretaría Distrital de Hacienda SDH, expida el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, deberá reconocer un gasto en la subcuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, teniendo en cuenta que no constituye un aporte patrimonial, con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual es cancelada con el giro respectivo; en tanto que TRANSMILENIO S.A. reconocerá en su contabilidad un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN. El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la Cuenta del activo que corresponda según su naturaleza, acreditando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Tal evento no será objeto de reporte en el informe de operaciones recíprocas, toda vez que no hay correspondencia entre dos cuentas de resultado o entre dos cuentas de balance.

Ejecución de los costos directos del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”, gestionada por el IDU, con cargo al presupuesto de TRANSMILENIO S.A, sin colocación de recursos en cuentas de ese Instituto.

De conformidad con lo pactado en la CLÁUSULA TERCERA, numeral 1º, del Convenio Interadministrativo 112 de 2015, el IDU debe encargarse, bajo su responsabilidad, de iniciar, tramitar y llevar hasta su culminación, los procesos de contratación requeridos para la ejecución del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”, razón por la que en la contabilidad de TRANSMILENIO

S.A. será donde deban reconocerse todos los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que se derivan de la gestión desarrollada por ese Instituto.

Los bienes que conforman el Sistema se registran debitando la subcuentas y cuentas de los grupos 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, según correspondan a la naturaleza de los bienes, acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, o de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, en el caso de haberse girado anticipos; en caso de ser pertinente, previamente se efectuarán los registros correspondientes que reflejen el estado de avance en la formación de la infraestructura respectiva.

El pago de las obligaciones causadas se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o en la cuenta que corresponda según la naturaleza del activo.

Es pertinente aclarar que en cualquiera de los casos aquí tratados, deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones respectivas.

Como ente gestor y durante toda la vida del proyecto, al IDU le corresponderá acumular en su contabilidad la información financiera del proyecto en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o contrato.

Ahora bien, cuando se trate de los bienes obtenidos de la ejecución del proyecto ordenada por el IDU, que deban entregarse a ese Instituto o a otra entidad del gobierno distrital, TRANSMILENIO S.A. reconocerá la cesión mediante un débito en la subcuenta 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN con crédito a la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza del bien cedido, en tanto que la entidad distrital beneficiaria de la cesión incorporará esos bienes debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de éstos, y acreditará la subcuenta 312525 – Bienes, de la cuenta 3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ejecución a cargo del IDU de los costos indirectos del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”.

De conformidad con lo acordado en el Convenio Interadministrativo 112 de 2015, numeral 6 de la cláusula tercera, el IDU es la entidad directamente encargada de ejecutar el gasto presupuestal por concepto de los costos indirectos del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”, financiados con recursos transferidos por TRANSMILENIO S.A. Independientemente del procedimiento presupuestal acordado, los costos indirectos que ejecuta el IDU tienen como propósito el adelantar un proyecto mediante el cual se desarrolla el objeto social a cargo de TRANSMILENIO S.A. Así las cosas, si se confirman las condiciones antes señaladas, el tratamiento contable debe ser el siguiente:

Recepción de los recursos

Con el recibo de los recursos girados por TRANSMILENIO S.A., el IDU registrará ese hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, reconociendo que de ello surge una obligación para lo cual acreditará la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que deberá reportarse en el informe de operaciones recíprocas a presentar a la CGN, teniendo en cuenta que TRANSMILENIO S.A., entidad que entrega los recursos, registrará un derecho debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la cuenta que corresponda según la naturaleza del activo.

Ejecución de los recursos

Con la ejecución el IDU disminuirá el pasivo inicialmente constituido al recibir los dineros mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que, si primero ocurre la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y, acreditará la subcuenta que

corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con lo cual quedará así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Igualmente, durante toda la vida del proyecto, como entidad gestora, al IDU le corresponderá acumular en su contabilidad la totalidad de información financiera del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o contrato.

También es pertinente recalcar que en cualquiera de los casos aquí tratados, deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones respectivas.

Capitalización de los costos indirectos como parte de los bienes formados durante la ejecución del convenio y/o de los gastos que no entran a formar parte de la “Primera Línea del Metro”

Con la información entregada por el IDU sobre la ejecución de los costos indirectos, TRANSMILENIO S.A. disminuirá el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida reconocerá:

Un débito en el Activo que corresponda a la naturaleza de los bienes, para registrar el mayor valor de la infraestructura desarrollada, tratándose de los costos indirectos ejecutados por el IDU, cuando éstos sean necesarios o imprescindibles para colocar los bienes que conformarán la Primera Línea del Metro de Bogotá D.C. en condiciones de utilización o enajenación.

Un débito a título de gasto a cargo de la Empresa si con tales erogaciones se desarrolla el objeto social de la misma y no se les considere estrictamente necesarios o imprescindibles para colocar los bienes que conformarán la Primera Línea del Metro de Bogotá D.C. en condiciones de utilización o enajenación.

Registro de la venta de sobrantes o remanentes de bienes inmuebles adquiridos por el IDU en desarrollo del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá”

Dado que el IDU, con cargo al presupuesto de TRANSMILENIO S.A., adquiere los predios destinados a la Primera Línea del Metro de Bogotá D.C. PLMB, tales bienes deben reconocerse en la contabilidad de esa Empresa, tal como se indicó en el numeral 1.2 de estas conclusiones, independientemente que ese Instituto sea la entidad titular de los mismos. Lo anterior, en atención a lo señalado en el Artículo 4º del Decreto Distrital 831 de 1999, donde se establece que TRANSMILENIO S.A. es la entidad que tiene a cargo el conjunto de bienes que conforma el sistema de transporte público, incluido el sistema férreo, lo que implica que las transacciones surgidas de la utilización, disposición, afectación, uso y/o venta de los mismos, también deberá reconocerse en la contabilidad de la misma.

Así las cosas, si el IDU vende inmuebles del Sistema Transmilenio y recauda el valor producto de la misma, ese Instituto deberá reconocer tal operación mediante un débito en la cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos con abono a la Subcuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros, de la Cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, en tanto que a TRANSMILENIO S.A. reconocerá los eventos recíprocos relacionados con ese tipo de transacciones.

Tratamiento contable en las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en aplicación de lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 414 de 2014

Atendiendo el principio de devengo, TRANSMILENIO S.A. reconocerá un ingreso por las subvenciones procedentes de la Administración Central del Distrito Capital, por tratarse del traslado de recursos a título gratuito, orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, pues bajo las condiciones actuales, la movilización de recursos para el financiamiento del “Proyecto Gestión de Infraestructura del Sistema de Transporte Público Férreo - Metro de Bogotá” no se encuentra condicionada.

En tanto no se modifique el modelo de operación vigente, la infraestructura que conforme la primera línea del metro, dado el uso particular que se le dará para generar ingresos por la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros, deberá reconocerse por TRANSMILENIO S.A. en el grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS; en caso de ser pertinente, previamente se efectuarán los registros correspondientes que reflejen el estado de avance en la formación de la infraestructura respectiva.

Cuando se trate de la ejecución de costos indirectos realizada por el IDU, con la información recibida de esa entidad, TRANSMILENIO S.A. disminuirá la subcuenta 133001- En administración, de la cuenta 1330-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y

como contrapartida afectará la cuenta de activo o gasto que identifique los bienes o servicios recibidos.

En todos los casos deberán registrarse los descuentos y retenciones que se deriven de las transacciones respectivas.

CONCEPTO No. 20152000043941 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de instalaciones para viveros

Doctora
LIBIA ESPERANZA ORTIZ MENESES
Jefe Sección Contabilidad
Universidad Industrial de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 22 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500046142 , mediante la cual consulta: *“La Contraloría General de la República - Gerencia Departamental Colegiada de Santander en cumplimiento de su misión institucional, adelantó Auditoria a la Universidad Industrial de Santander — UIS, vigencia 2013, para lo cual presentó las siguientes observaciones, así: Observación No. 12 Contabilización Vivero El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, que el costo histórico “está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación”*

Asimismo, plantea en el numeral 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo, que “Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios”.

Por otra parte, el Catálogo de Cuentas de Contabilidad Pública, establece que en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, se registra el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

De acuerdo a la observación presentada por la Contraloría General de la República, la Jefe de la Sección de Contabilidad presenta la siguiente respuesta: (...)

El vivero se considera como un conjunto de instalaciones agronómicas en el cual se plantan, germinan, madura y endurecen todo tipo de plantas.

Un invernadero (o invernáculo) es un lugar cerrado, estático y accesible a pie que se destina a la producción de cultivos, dotado habitualmente de una cubierta exterior translúcida de vidrio o plástico, que permite el control de la temperatura, la humedad y otros factores ambientales para favorecer el desarrollo de las plantas.(...)

No se incorporó contablemente en el rubro Edificaciones, puesto que la estructura metálica es necesaria para poder cumplir con la investigación y el desarrollo de un proyecto y es movable en su totalidad; no se podría hablar de adiciones y mejoras a un bien porque esta adquisición no está aumentando la vida útil de algún bien inmueble, y según la definición que hace relación al valor de los inmuebles, y que establece el Plan General de Contabilidad Pública en su capítulo 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo, (...)

De acuerdo a lo anterior no se considera como un activo sino como un elemento de consumo material de laboratorio, por lo tanto no genera el respectivo ingreso afectando el Estado de Actividad Financiera Económica y Social del período.

CONSULTA:

De acuerdo a todo lo anterior, la respuesta presentada por la jefe de la Sección de Contabilidad está bien argumentada y su registro contable está de acuerdo con las Normas Contables expedidas por la Contaduría General de la Nación. (sic) O por el contrario, requiere de un ajuste a la información financiera.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas Relativas a las Etapas De Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos, Sociales y Ambientales establecen:

“(…)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y

comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)

Por su parte el Catálogo General de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en lo aplicable al tema dispone:

Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...), y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.

(...)

1640- EDIFICACIONES: Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. (...)

(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la clasificación de los bienes del grupo 16- Propiedades, planta y equipo, contenida en el Catálogo General de Cuentas, se encuentra estructurada en cuentas cuya denominación atiende de forma general a la naturaleza de los bienes, y a su vez se encuentran desagregadas en subcuentas específicas que comprenden los diferentes tipos de bienes que se agrupan en ese nivel. Para la clasificación de los bienes y la denominación de las cuentas del grupo 16-Propiedades, plantas y equipo, se toma como parámetro la característica esencial de los mismos.

En consecuencia, si las instalaciones de un vivero se convierten en parte esencial del inmueble, se deben reconocer como mayor valor de los mismos, y aquellos que no cumplan con esta condición se deben reconocer como gasto en la subcuenta 511190- Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521190- Otros gastos generales, de la cuenta 5211-GENERALES,

CONCEPTO No. 20152000043951 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Proceso de sostenibilidad contable en Propiedades, planta y equipo

Doctora
 Claudia Marcela Becerra Garcés
 Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Caldas - CORPOCALDAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el No 2015-550-004565-2 en la que se indica que *"En cumplimiento de las políticas internas de la entidad, anualmente se realiza inventario de la totalidad de la propiedad, planta y equipo, actividad en la cual se verifica la existencia y estado de los mismos, a partir de los resultados se toman las medidas necesarias para la conservación de los bienes y el saneamiento contable de este grupo. Sin embargo, se han presentado algunas situaciones específicas, a saber:*

- 1. Se tienen registrados unos activos "Sensores de velocidad, radiación y ultrasonido" (3 Unidades), los cuales se encuentran instalados en el Nevado del Ruíz, nos informan que desde hace algún tiempo no están transmitiendo datos, no se conoce su estado ni si se puede realizar mantenimiento a los mismos, debido a la ubicación de difícil acceso que le dieron inicialmente, en otras (Sic) términos, físicamente no se puede acceder a ellos para su (Sic) conocer su existencia o estado.*
- 2. Al verificar los bienes que tiene los funcionarios, se observa que algunos de ellos realmente son bienes de consumo (ejm (Sic): linternas, calculadoras manuales, butaca, cronómetro, pinzas para pesajes, paneles de escurrido, extractores de aire, aireadores, bandeja de acero inoxidable, termómetros...) y el costo histórico está entre tres mil pesos y el salario mínimo, pero que en su momento fueron llevados como activos fijos.*
- 3. En el 2013, se tuvo como proyecto remodelar una edificación que tiene la entidad, razón por la cual se llevó el estudio arquitectónico como parte del valor del bien, a la cuenta 1615 "Construcciones en curso", sin embargo, a la fecha no se tiene programado continuar con la remodelación. Este valor puede continuar registrado en esta cuenta hasta que en un futuro se realice la remodelación o por el contrario se debe reclasificar de*

cuenta, en este caso cuál sería la idónea? Dado lo anterior, les agradecería me asesorarán en el procedimiento contable y de control interno contable idóneo para sanear el grupo de propiedad, planta y equipo.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP determina como una de las Características cualitativas de que debe cumplir la Información contable es la Confiabilidad, la cual se define en los siguientes términos:

*“103. **Confiabilidad.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

*105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

*106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.”*

Asimismo, el párrafo 141 de Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP determina que se reconoce un activo cuando se cumple con la siguiente noción:

*“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)*

Con el propósito de garantizar que la información contable pública cumpla con las características definidas en el Marco Conceptual, la Contaduría General de la Nación-CGN emitió la resolución 357 de 2008, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en la cual, entre otros aspectos, se establece lo siguiente:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, concretamente para los activos objeto de la consulta, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en los numerales 4, 14, 17 y 23 establece lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación.

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, los párrafos 307 al 311 del PGCP del RCP, al tratar las normas técnicas relativas a las cuentas de orden establecen que:

*“307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. ”

Para el reconocimiento de las deudoras de control el CGC del Manual de procedimientos del RCP dispuso entre otras la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, con la

siguiente descripción y dinámica:

“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 o no, de las personas involucradas en el proceso.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

En cumplimiento de lo prescrito en el procedimiento de control interno contable, la entidad debe realizar conciliaciones permanentes para constatar la existencia real de los bienes registrados en la contabilidad. Si como consecuencia de esta conciliación se establece la incertidumbre sobre la realidad de algún dato, se deben adelantar todas las acciones administrativas posibles para esclarecer la realidad de la situación.

Si una vez realizada dicha actividad se concluye que de los bienes reconocidos no se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, deben ser dados de baja de la contabilidad, puesto que no cumplen con la noción de activo. De igual manera se deben retirar aquéllos registros que representen activos inexistentes.

En consecuencia si la entidad determina que materialmente es imposible recuperar los sensores, dichos activos debe de retirados de la contabilidad. Para el efecto se debe registrar un débito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si existieran, y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique el bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia se registra en alguna de las subcuentas 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS o 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, según las circunstancias identificadas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Lo anterior, sin perjuicio de que si se determina que la pérdida de los equipos pudiera ser imputable a alguna persona, se dé inicio a un proceso de responsabilidad administrativa y/o fiscal dicha situación se debe controlar registrando 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).

Con relación al tratamiento contable dado a los denominados bienes de consumo tales como linternas, calculadoras entre otros, la entidad debe definir e incorporar en su manual de políticas contables si opta por aplicar los criterios y tratamientos contenidos en los numerales 14. Depreciación de los activos de menor cuantía y 17. Bienes de medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo o en su defecto opta por aplicar la norma general de reconocer las propiedades, planta y equipo y depreciarlos mediante una distribución racional y sistemática durante la vida útil estimada del bien, independientemente de su cuantía.

Por la información suministrada se presume que la política adoptada para algunos de estos bienes fue la segunda, ahora bien si la entidad considera apropiado modificar dicha política, lo puede hacer, para lo cual puede optar por aplicar la nueva política para los bienes adquiridos a partir de la adopción del cambio o para los bienes reconocidos que en la fecha de su adquisición cumplía con el requisito de ser catalogados como de menor cuantía o su costo era de medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente.

De otra parte, si se concluye que el proyecto de remodelación de la edificación no se va a realizar definitivamente, el valor reconocido como construcciones en curso debe ser objeto de depuración, registrando un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

CONCEPTO No. 20152000043991 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar Patrimonio institucional Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos provenientes de los fondos PRONE, FAER y FAZNI.

Doctor:
PEDRO ARTURO ACOSTA REVELO

Subgerente Administrativo y Financiero
Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. – CEDENAR S.A. E.S.P.
Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 28 de agosto de 2015, radicada con el número 2015-550-004327-2, mediante la cual se envía documentación para complementar las comunicaciones del 23 de julio de 2015, radicada con el número 2015-550-003690-2 y del 23 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003257-2, en relación con el tratamiento contable de los recursos de los fondos PRONE, FAER y FAZNI, administrados por Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., a través de encargos fiduciarios.

En comunicación del 23 de junio de 2015, Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., había manifestado lo siguiente:

“(…)

CEDENAR S.A. ESP. (sic) suscribe contratos con el Ministerio de Minas y Energía, con el objeto de administrar los recursos de los fondos de apoyo financiero PRONE, FAER y FAZNI, los cuales son considerados como de inversión social para adelantar obras de infraestructura para localidades pertenecientes al Sistema Interconectado Nacional SIN y para las Zonas No Interconectadas ZNI.

De acuerdo con las cláusulas de los contratos, CEDENAR S.A. ESP (sic), debe cumplir entre otras con las siguientes obligaciones:

- 1. La administración de los recursos entregados se hará mediante la constitución y manejo de un Encargo Fiduciario, el cual es contratado por CEDENAR S.A. ESP. (sic) El Ministerio de Minas y Energía gira directamente los recursos a las cuentas del Encargo Fiduciario.*
- 2. Los rendimientos financieros de los recursos existentes en el Encargo Fiduciario deberán ser consignados por la fiducia a favor del Tesoro Nacional en la cuenta que para tal fin determine el MINISTERIO.*
- 3. CEDENAR S.A. ESP. (sic) debe adelantar los procesos de contratación para cada una de las obras, bienes, servicios e interventoría(s) técnica(s) necesarios para la ejecución de los proyectos que está administrando.*
- 4. CEDENAR S.A. ESP. (sic) debe ordenar a la Fiduciaria los pagos a los contratistas previa aprobación de la interventoría técnica, con respecto a los anticipos pactados, y vigilar en dicho evento, la correcta inversión de los mismos.*
- 5. Entregar energizada la infraestructura que se construya como resultado de la ejecución de los recursos.*

6. *Abstenerse de registrar los bienes aportados como activos de su propiedad en su balance, salvo que haya realizado la reposición de los mismos o que el MINISTERIO los enajene o capitalice al OPERADOR DE RED, durante la vigencia de los contratos.*

De acuerdo a las anteriores obligaciones y considerando el Plan General de Contabilidad Pública, CEDENAR S.A. ESP (sic), está registrando estos recursos en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN ‘representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.’ Así mismo, la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, ‘representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.’

La Junta Directiva de la Empresa, considerando las variaciones significativas especialmente en el pasivo por la ejecución de los recursos, solicitan que los manejos de estos se realicen en cuentas de orden.

Por lo expuesto anteriormente, amablemente solicitamos nos informen si es procedente o no este manejo en cuentas de orden y no afectar así las cuentas de balance.

(...)”

En atención a lo anterior, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto 20152000028541 del 7 de julio de 2015, profirió:

“(...)”

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que CEDENAR S.A. E.S.P., en su condición de administrador de los recursos de los fondos PRONE, FAER y FAZNI del Ministerio de Minas y Energía, y actuando como fideicomitente del encargo fiduciario constituido en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales, no afectará su situación financiera con ocasión al giro de los recursos por parte del Ministerio de Minas y Energía, y en contraste, debitará la subcuenta 991509-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-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por lo menos al final de cada mes, CEDENAR S.A. E.S.P. ajustará el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través del encargo fiduciario de conformidad con la información que presente la sociedad fiduciaria y, adicionalmente, suministrará información detallada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario al Ministerio de Minas y Energía, para que éste los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN.

(...)”

Expedido el concepto antes mencionado, Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., en comunicación del 23 de julio de 2015, precisó:

“(...)”

- ✓ *CEDENAR S.A. ESP, no actúa como fideicomitente en el Encargo Fiduciario sino como Constituyente.*
- ✓ *CEDENAR SA. ESP, incorpora por instrucción del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estos recursos en su presupuesto de ingresos y gastos y realiza directamente el proceso de contratación de las obras bienes y servicios a nombre propio.*
- ✓ *El encargo fiduciario celebrado, no autoriza a la sociedad fiduciaria para contraer obligaciones o efectuar gastos a nombre del fiduciante sino que se constituye únicamente para realizar pagos.*
- ✓ *Las obligaciones inherentes a la retención en la fuente, atendiendo a la regla general de su causación le corresponden a CEDENAR S.A. ESP, quien realiza con anterioridad al pago, el abono en cuenta, es decir el reconocimiento contable de las obligaciones a las cuales corresponden los pagos objeto de la fiducia.*

Con base en las anteriores aclaraciones y considerando principalmente la obligación pactada sobre la retención en la fuente a cargo de CEDENAR SA. ESP, que nos obliga a manejar estos recursos en cuentas de Activo y Pasivo; amablemente solicitamos nos informe el procedimiento para el registro contable de las diferentes transacciones o en su defecto nos confirmen lo estipulado en el oficio del asunto.

(...)”

Al respecto y revisando la documentación enviada mediante comunicación del 28 de agosto de 2015, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El artículo 1226 del Código de Comercio establece:

“La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada

fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.

Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios.”
(Subrayado fuera de texto)

El Contrato PRONE GGC 167 del 27 de noviembre de 2013, suscrito entre Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., prescribe:

“(…)

CONSIDERACIONES

(…)

23. Que adicionalmente el artículo 39.3 de la Ley 142 de 1994, señala que para efectos de la gestión de los servicios públicos, se autoriza la celebración entre otros del contrato especial para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos.

24. Que teniendo en cuenta que el objeto del contrato es legalizar los usuarios y adecuar las redes eléctricas conforme a los reglamentos técnicos vigentes en los barrios subnormales situados en municipios del Sistema Interconectado Nacional, mediante la ejecución de los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas, PRONE, por parte del OPERADOR DE RED, se requiere que una vez construidos y energizados los activos destinados a la prestación del servicio, sean aportados al OPERADOR DE RED para su administración, Operación y Mantenimiento, y si es del caso, que el OPERADOR DE RED realice su reposición, para lo cual se aplicará la regulación expedida sobre la materia.

(…)

CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Legalizar los usuarios y adecuar las redes eléctricas conforme los reglamentos técnicos vigentes, en los barrios subnormales situados en municipios del Sistema interconectado Nacional, mediante la ejecución de los proyectos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas - PRONE.

PARÁGRAFO – ALCANCE DEL OBJETO: En desarrollo del objeto de este Contrato, el OPERADOR DE RED deberá administrar los recursos del fondo PRONE asignados para la ejecución de los proyectos relacionados en el Anexo 1, prestar asistencia técnica y contratar las obras necesarias y la interventoría técnica para la ejecución de dichos recursos. Igualmente, deberá energizar y recibir en aporte los activos de infraestructura construidos, realizar la actividad de Administración, Operación y Mantenimiento, en adelante AOM y efectuar la reposición de los activos de distribución aportados.

CLÁUSULA SEGUNDA – PLAZO: El plazo de ejecución del presente contrato es de Veinte (20) años contados a partir de la fecha de suscripción del Acta de Inicio.

Para la ejecución del objeto contractual y su alcance, se establecerán las siguientes actividades con sus respectivos plazos:

1. **Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización:** De acuerdo con lo establecido en el cronograma elaborado por la Dirección de Energía Eléctrica identificado como Anexo 2, el plazo para la finalización de esta actividad es el definido para la “Finalización del Plazo de la Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos Asistencia Técnica y Energización”. Los demás plazos previstos en el Cronograma del Anexo 2 son de carácter indicativo como herramienta para el seguimiento de las obligaciones. No obstante las partes podrán convenir su ampliación o modificación previa justificación del interventor.
2. **Actividad de AOM y Reposición:** A partir de terminado el plazo anterior, hasta alcanzar los veinte (20) años del plazo de ejecución.

CLÁUSULA TERCERA – VALOR: El valor de los aportes del fondo PRONE al presente Contrato asciende a la suma de **CINCO MIL OCHENTA MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y SIETE** Pesos mcte (\$5.080.365.357) mcte, IVA incluido (...)

CLÁUSULA CUARTA – FORMA Y CONDICIONES DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: Para la administración de los recursos objeto de este Contrato, el OPERADOR DE RED se obliga a constituir un ENCARGO FIDUCIARIO, en los términos del subnumeral (i) del numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA del presente Contrato. Los costos derivados de su constitución y manejo serán asumidos directamente por el OPERADOR DE RED. El MINISTERIO realizará los desembolsos al ENCARGO FIDUCIARIO dentro de los 30 días hábiles siguientes al cumplimiento de los requisitos previstos para cada desembolso y dependerán del Programa Anual Mensualizado de Caja – PAC, así como de la aprobación previa por parte de la Oficina Asesora Jurídica del MINISTERIO de las Garantías establecidas en el numeral 1 de la CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. Los desembolsos se realizarán así:

- i. Cincuenta por ciento (50%) del valor total de los aportes del PRONE, a la presentación del contrato de ENCARGO FIDUCIARIO suscrito por el **OPERADOR DE RED**.
 - ii. Veinte por ciento (20%) del valor total de los aportes del PRONE, a la presentación al **MINISTERIO** de los Pliegos de Condiciones o sus equivalentes a utilizar en los proceso de selección de los contratistas de obras y de los interventores técnicos.
 - iii. Veinte por ciento (20%) del valor total de los aportes PRONE, cuando el Encargo Fiduciario haya pagado el sesenta (sic) por ciento (70%) (sic) del total de los aportes del PRONE.
 - iv. Diez por ciento (10%) del valor total de los aportes del PRONE, cuando se informe al Ministerio por parte del **OPERADOR DE RED** avalado por las interventorías técnicas, la terminación total de cada una de las obras de manera independiente.
- (...)

CLÁUSULA SEXTA – REMUNERACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN: De conformidad con lo establecido en el Parágrafo del Artículo 4 de la Resolución 9 0893 del 28 de agosto de 2013, los costos de la administración general de los recursos, la asistencia técnica y ejecución de los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas — PRONE deberán ser asumidos por el **OPERADOR DE RED**.

CLÁUSULA SÉPTIMA – REMUNERACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE AOM Y REPOSICIÓN: Las Partes acuerdan que la remuneración por estas actividades provendrá de los cargos por uso aprobados por la CREG para el componente de AOM y para el componente de Inversión en caso que el **OPERADOR DE RED** haya realizado reposiciones parciales o totales de acuerdo con la metodología de la CLÁUSULA DÉCIMA.

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

1. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN:

- Girar al Encargo Fiduciario que constituya el **OPERADOR DE RED** los recursos que con cargo al PRONE, fueron asignados a los proyectos relacionados en el Anexo 1 de este Contrato, de acuerdo con lo establecido en la CLÁUSULA CUARTA.
- (...)
- Recibir energizados los activos de distribución que se construyan como resultado de la ejecución de los recursos FPRONE. Dicha situación deberá constar en Acta de Energización y Aporte suscrita por el Supervisor, el Interventor y el **OPERADOR DE RED**.

2. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE AOM Y REPOSICIÓN.

- Entregar en aporte, de conformidad con el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, los activos que se construyan como resultado de la ejecución recursos PRONE.
- Registrar en los libros de contabilidad del MINISTERIO el valor de dichos activos y la reducción de inventarios de acuerdo con la metodología de la CLAUSULA DÉCIMA.
- Permitir al OPERADOR DE RED el uso y goce pacífico de los activos.

(...)

- Recibir los activos construidos al finalizar el presente Contrato que no hayan sido objeto de reposición por parte del Operador de Red. En todo caso dando aplicación a lo estipulado en el Artículo 7° del Decreto 388 de 2008. (sic)

CLÁUSULA NOVENA – OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED

1. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN:

- Efectuar la administración general de los recursos del PRONE, para el efecto el **OPERADOR DE RED** deberá:
 - i) Manejarlos (sic) recursos establecidos en CLAUSULA CUARTA del presente Contrato, para lo cual constituirá un ENCARGO FIDUCIARIO.

(...)

PARÁGRAFO 1: Así mismo el **OPERADOR DE RED** se compromete a:

- j) Solicitar aprobación previa y escrita del **MINISTERIO** para cualquier modificación al Contrato de Encargo Fiduciario.
- k) Atender con sus propios recursos los costos derivados de la constitución manejo del ENCARGO FIDUCIARIO.

PARÁGRAFO 2: Los rendimientos financieros que generen los valores de que trata CLAUSULA CUARTA de este Contrato, son de propiedad exclusiva del PRONE y bimestralmente deberán ser consignados en la cuenta que para tal fin determine **MINISTERIO**.

(...)

- *Entregar energizada la infraestructura que se construyan como resultado de la ejecución de los recursos. Dicha situación deberá constar en Acta de Energización y Aporte suscrita por el **MINISTERIO**, el Interventor y el **OPERADOR DE RED**, deberá incluir el inventario detallado de los activos construidos, equipos y cantidades, así como su clasificación en unidades constructivas, en los niveles de tensión 4, 3 y 2, y los elementos constitutivos de los circuitos de baja tensión, de conformidad con la resolución vigente de la CREG para la remuneración de cargos por uso.*

(...)

2. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE AOM Y REPOSICIÓN.

- *Recibir en Aporte los activos resultantes de la ejecución de los recursos PRONE. La relación de los activos deberá constar en Acta de Energización y Aporte, la cual formará parte integral del presente Contrato.*

(...)

- *Administrar, operar y mantener lo activos aportados.*

(...)

- *Restituir en buen estado de conservación, con los deterioros propios del uso normal y del paso del tiempo, los activos aportados.*

(...)

- *Abstenerse de registrar los bienes aportados como activos de su propiedad en su balance, salvo que haya realizado la reposición de los mismos o que el **MINISTERIO** los enajene o capitalice en el **OPERADOR DE RED**, durante la vigencia de este Contrato. El **OPERADOR DE RED** deberá informar la reposición de conformidad con la metodología de la CLÁUSULA DÉCIMA.*

(...)

1. *No retener los activos aportados.*
2. *Informar y solicitar autorización previa al **MINISTERIO**, para el uso de los activos aportados, en caso de requerirse por necesidades de expansión u otros servicios públicos.*
3. *Informar al **MINISTERIO** de la necesidad de reposición de activos aportados, de acuerdo con la metodología desarrollada a partir de la CLÁUSULA DÉCIMA.*

CLÁUSULA DÉCIMA — METODOLOGÍA DE VALIDACIÓN DE REPOSICIÓN Y PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE LOS ACTIVOS APORTADOS. *El OPERADOR DE RED y el MINISTERIO, dentro los tres (3) meses anteriores a la fecha de Finalización del plazo de la Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización, definirán la metodología de validación de reposición de los mismos y la variación del porcentaje de participación del MINISTERIO en la propiedad de los mencionados activos en caso de reposición por parte del Operador de Red.*

PARÁGRAFO. PROPIEDAD DE LA INFRAESTRUCTURA: *De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1123 de 2008, las inversiones con cargo a los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas PRONE, tendrán como titular a la Nación - Ministerio de Minas y Energía en proporción a su aporte. Los activos que se construyan en virtud del presente contrato serán entregados en aporte por **EL MINISTERIO al OPERADOR DE RED y permanecerá en cabeza de aquel mientras no se efectúe por parte del OPERADOR DE RED la reposición, total o parcial de dicha infraestructura.***

(...)”

El Contrato de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado entre BBVA Asset Management S.A. Sociedad Fiduciaria S.A. y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. ESP- CEDENAR S.A. E.S.P., suscrito el (s.f.), señala:

“(…)

CLÁUSULAS

PRIMERA: DEFINICIONES: (…)

- h. **FIDUCIARIA:** *Será denominada así en el presente contrato a **BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. Sociedad Fiduciaria.***
- i. **CONSTITUYENTE:** *Se denominará así en el presente contrato a **CENTRALES ELECTRICAS DE NARIÑO S.A. E.S.P. – CEDENAR S.A. E.S.P.***
- j. **ENTIDAD:** *Se entenderá por ésta la Nación - Ministerio de Minas y Energía.*

(…)

TERCERA: PARTES.- *Son partes en el presente Contrato, las siguientes:*

1. CONSTITUYENTE: CEDENAR SA. E.S.P

2. FIDUCIARIA: BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. SOCIEDAD FIDUCIARIA.

3. BENEFICIARIO: Lo será la ENTIDAD respecto de los excedentes que queden en el Encargo Fiduciario una vez hechos los giros contemplados en el presente Contrato. En el evento en

que EL CONSTITUYENTE incumpla el CONTRATO PRONE y éste se dé por terminado, será igualmente beneficiario la ENTIDAD.

(...)

SÉPTIMA - OBLIGACIONES Y FUNCIONES DE LA FIDUCIARIA:

(...)

- A la terminación y/o liquidación del presente Contrato por cualquier causa, restituir a la ENTIDAD los saldos de los recursos recibidos en administración que se encuentren en poder de LA FIDUCIARIA, que no se hayan utilizado para efectuar los giros que se deben realizar en desarrollo del presente Contrato, así como el saldo de los rendimientos financieros.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Contrato Interadministrativo FAZNI GGC 208 del 24 de diciembre de 2013, suscrito entre Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., estipula:

“(...)

CLÁUSULAS

PRIMERA – OBJETO: Ampliar la cobertura y procurar la satisfacción de la demanda de energía en las Zonas No Interconectadas - ZNI, mediante la ejecución de proyectos del Fondo Apoyo Financiero para la Energización de Zonas No Interconectadas FAZNI.

PARÁGRAFO – ALCANCE DEL OBJETO: En desarrollo del objeto de este Contrato el **ADMINISTRADOR** deberá administrar los recursos del fondo FAZNI asignados para la ejecución de los proyectos relacionados en el Anexo 1, prestar asistencia técnica y contratar las obras necesarias y la interventoría técnica para la ejecución de dichos recursos.

(...)

TERCERA – VALOR: El valor del presente contrato asciende a la suma de TRES MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE Pesos mcte (\$ 3.966.950.187) IVA INCLUIDO (...)

CUARTA – FORMA Y CONDICIONES DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: Para la administración de los recursos objeto de este Contrato el administrador se obliga a

constituir un ENCARGO FIDUCIARIO en los términos del subnumeral (i) de la CLAUSULA NOVENA del presente Contrato. Los costos derivados de su constitución y manejo serán asumidos directamente por el ADMINISTRADOR, con sus propios recursos que pueden ser tomados, del reconocimiento de la administración de los proyectos y asistencia técnica. EL MINISTERIO realizará los desembolsos al ENCARGO FIDUCIARIO dentro de los 30 días hábiles siguientes al cumplimiento de los requisitos previstos para cada desembolso y dependerán del Programa Anual Mensualizado de Caja – PAC, así como de la aprobación previa por parte del MINISTERIO de las Garantías establecidas en el numeral de CLAUSULA DÉCIMA. Los desembolsos se realizarán así:

1. Cincuenta por ciento (50%) del valor total de los aportes del FAZNI, a la presentación del contrato de ENCARGO FIDUCIARIO suscrito por el ADMINISTRADOR
2. Diez por ciento (10%), del valor total de los aportes asignado del FAZNI a la presentación al MINISTERIO de los Pliegos de Condiciones o sus equivalentes a utilizar en los procesos de selección de los contratistas de obra y de los interventores técnicos.
3. Treinta por ciento (30%) del valor total de los aportes del FAZNI, cuando el Encargo Fiduciario haya pagado el treinta por ciento (30%) del total de los aportes recibidos de que trata los literales a y b anteriores, los cuales serán girados al encargo fiduciario.
4. Diez por ciento (10%) del valor total asignado de los aportes del FAZNI, será girado al encargo fiduciario por cada proyecto de manera proporcional e independiente, a la presentación al MINISTERIO del Informe de Terminación de cada uno de los mismos por parte del ADMINISTRADOR, avalado por la interventoría técnica.

(...)

SEXTA – REMUNERACIÓN: Las Partes acuerdan como remuneración por la ejecución del objeto contractual un porcentaje del cinco (5%) por ciento sobre el monto total de los recursos del FAZNI asignados, conforme a los términos de este contrato.

(...)

OCTAVA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO

- (i) Girar al Encargo Fiduciario que constituya el **ADMINISTRADOR**, los recursos que con cargo al FAZNI, fueron asignados a los proyectos relacionados en el Anexo 1 de este Contrato de acuerdo con lo establecido en la CLÁUSULA CUARTA.

(...)

1. Recibir los activos que se construyan como resultado de la ejecución de los recursos FAZNI. Dicha situación deberá constar en Acta de Recibo y Entrega suscrita por el

*Supervisor del Contrato, el interventor y el **ADMINISTRADOR**.*

(...)

NOVENA – OBLIGACIONES DEL ADMINISTRADOR

(i) *Efectuar la administración general de los recursos del FAZNI, para el efecto el **ADMINISTRADOR** deberá:*

3. *Manejar los recursos establecidos en CLAUSULA CUARTA del presente Contrato, para lo cual constituirá un ENCARGO FIDUCIARIO.*

(...)

PARÁGRAFO 1: *Así mismo, el **ADMINISTRADOR** se compromete a solicitar aprobación previa y escrita del **MINISTERIO** para cualquier modificación al Contrato de Encargo Fiduciario.*

PARÁGRAFO 2: *Los rendimientos financieros que generen los recursos de que trata la CLAUSULA CUARTA de este Contrato, son de propiedad exclusiva del FAZNI y mensualmente deberán ser consignados en la cuenta que para tal fin determine el **MINISTERIO**, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 del Decreto 1124 de 2008 y el artículo 11 del Decreto 2715 de 2012.*

(...)”

El Contrato No. 3-1-3754 de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado entre la Fiduciaria de Occidente S.A. y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., suscrito el 30 de diciembre de 2013, establece:

“(...)”

CLÁUSULAS

PRIMERA.- DEFINICIONES: *Para todos los efectos del presente contrato las siguientes acepciones tendrán el significado que se menciona a continuación:*

(...)

2. **EL CONTRATO:** *Es el CONTRATO INTERADMINISTRATIVO FAZNI GGC 208- 2013 cuyo objeto es: “(...) Ampliar la cobertura y procurar la satisfacción de la demanda de energía en las Zonas No Interconectadas — ZNI mediante la ejecución de proyectos del Fondo de Apoyo Financiero para Energización de Zonas No Interconectadas — FAZNI*

(...)” y cuyo valor es de TRES MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE PESOS M/CTE (\$3.966.950.187,00) IVA INCLUIDO

(...)

- k. **RECURSOS:** Hace referencia a la totalidad de los recursos dinerarios que serán administrados en el ENCARGO FIDUCIARIO: (i) los recursos dinerarios que por cuenta de EL CONSTITUYENTE sean transferidos por la Nación - Ministerio de Minas y Energía, conforme a lo establecido en el CONTRATO INTERADMINISTRATIVO FAZNI GGC 208 – 2013, (ii) los rendimientos que los RECURSOS puedan generar, de haber lugar a ello, los cuales mensualmente deberán ser consignados en la cuenta que para tal fin determine el MINISTERIO DE MINAS.

(...)

7. **ENTIDAD:** Es el MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA, administradora de los recursos del FAZNI

(...)

SEGUNDA. - PARTES CONTRANTES: -Son partes en el presente contrato las siguientes

- **CONSTITUYENTE:** Es la sociedad CENTRALES ELECTRICAS DE NARIÑO S.A. E.S.P. – CEDENAR S.A. E.S.P. quien a su vez de conformidad con lo establecido en EL CONTRATO se denominó para efectos de la ejecución del mismo como EL ADMINISTRADOR.
- **FIDUCIARIA** Será denominada así en el presente contrato a la sociedad FIDUCIARIA DE OCCIDENTE S.A. cuya identificación se efectuó al inicio de este documento, cuyo objeto social permite la celebración y ejecución de negocios fiduciarios.

(...)

SÉPTIMA. - BIENES ADMINISTRADOS: -El ENCARGO FIDUCIARIO estará conformado por los RECURSOS

PARÁGRAFO PRIMERO: - Los rendimientos que generen los RECURSOS de haber lugar a ello son de propiedad exclusiva del FAZNI y mensualmente deberán ser consignados en la cuenta que para tal fin determine el MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA.

(...)

DÉCIMA.- ENTREGA DE EXCEDENTES: *Se consideran excedentes para los efectos del presente contrato, los RECURSOS disponibles en el ENCARGO FIDUCIARIO una vez se hayan efectuado los GIROS que instruya EL CONSTITUYENTE y los que queden a su disposición a la terminación del presente Contrato, los cuales son de propiedad exclusiva del FAZNI y que se consignarán en su oportunidad en la misma cuenta bancaria en la cual serán consignados los rendimientos financieros*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Contrato FAER GGC 141 del 24 de enero de 2014, suscrito entre Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., establece:

“(…)

CONSIDERACIONES

(…)

(a) *Que adicionalmente el artículo 39.3 de la Ley 142 de 1994, señala que para efectos de la gestión de los servicios públicos, se autoriza la celebración entre otros del contrato especial para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos.*

(b) *Que teniendo en cuenta que el objeto del contrato es la ampliación de cobertura, el mejoramiento de la calidad y continuidad del servicio y la satisfacción de la demanda de energía en las zonas interconectadas ubicadas en el Mercado de Comercialización del OPERADOR DE RED, se requiere que una vez construidos y energizados los activos destinados a la prestación del servicio, sean aportados al OPERADOR DE RED para su Administración, Operación y Mantenimiento, y si es del caso, que el OR realice su reposición, para lo cual se aplicará la regulación expedida sobre la materia.*

(…)

CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: *Ampliar le cobertura, mejorar la calidad y la continuidad del servicio de energía eléctrica y satisfacer la demanda de la misma en las zonas del Sistema Interconectado Nacional – SIN ubicadas en el mercado de comercialización del OPERADOR DE RED mediante la ejecución de proyectos del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas – FAER.*

PARÁGRAFO – ALCANCE DEL OBJETO: *En desarrollo del objeto de este Contrato, el*

OPERADOR DE RED deberá administrar los recursos del fondo FAER asignados para la ejecución de los proyectos relacionados en el Anexo 1, prestar asistencia técnica y contratar las obras necesarias y la interventoría técnica para la ejecución de dichos recursos. Igualmente, deberá energizar y recibir en aporte los activos de infraestructura construidos, realizar la actividad de Administración, Operación y Mantenimiento, en adelante AOM y efectuar la reposición de los activos de distribución aportados.

CLÁUSULA SEGUNDA – PLAZO: El plazo de ejecución del presente contrato es hasta el 31 de Diciembre de 2014, contados a partir de la fecha de suscripción del Acta de Inicio.

Para la ejecución del objeto contractual y su alcance, se establecerán las siguientes actividades con sus respectivos plazos:

- 2 *Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización:* De acuerdo con lo establecido en el cronograma elaborado por la Dirección de Energía Eléctrica, identificado como Anexo 2, el plazo para la finalización de esta actividad es el definido para la “Finalización del Plazo de la Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos Asistencia Técnica y Energización” que aparece en el Anexo 2. Los demás plazos previstos en el Cronograma del Anexo 2 son de carácter indicativo como herramienta para el seguimiento de las obligaciones. No obstante las partes podrán convenir su ampliación o modificación previa justificación del interventor.
- 3 *Actividad de AOM y Reposición:* A partir de terminado el plazo anterior, hasta alcanzar los veinte (20) años del plazo de ejecución.

CLÁUSULA TERCERA – VALOR: El valor del presente Contrato es **SIETE MIL SETECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL CIENTO SESENTA Y TRES PESOS (\$7.731.851.163) M/CTE, IVA INCLUIDO.**

CLÁUSULA CUARTA – FORMA Y CONDICIONES DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: Para la administración de los recursos objeto de este Contrato, el **OPERADOR DE RED** se obliga a constituir un **ENCARGO FIDUCIARIO**, en los términos del subnumeral (i) del numeral 1 de la **CLÁUSULA NOVENA** del presente Contrato. Los costos derivados de su constitución y manejo serán asumidos directamente por el **OPERADOR DE RED**, que pueden ser tomados del reconocimiento de la administración de los proyectos y asistencia técnica. El **MINISTERIO** realizará los desembolsos al **ENCARGO FIDUCIARIO** dentro de los 30 días hábiles siguientes al cumplimiento de los requisitos previstos para cada desembolso y dependerán del Programa Anual Mensualizado de Caja – PAC, así como de la aprobación previa por parte de la Oficina Asesora Jurídica del **MINISTERIO** de las Garantías establecidas en el numeral 1 de la **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA**. Los desembolsos se realizarán así:

- a) *Cincuenta por ciento (50%) del valor total de los aportes del FAER, a la presentación del contrato de Encargo Fiduciario suscrito por el OPERADOR DE RED.*
- b) *Diez por ciento (10%) del valor total de los aportes del FAER, a la presentación de los Pliegos de Condiciones o sus equivalentes a utilizar en los proceso de selección de los contratistas de obras y de los interventores técnicos.*
- c) *Treinta por ciento (30%) del valor total de los aportes FAER, cuando el Encargo Fiduciario haya pagado el treinta por ciento (30%) del total de los aportes recibidos de que trata los literales a y b anteriores, los cuales serán girados al encargo fiduciario.*
- d) *Diez por ciento (10%) del valor total asignado en el Anexo 1 del Contrato FAER a cada proyecto y de manera proporcional e independiente a la presentación al Ministerio por parte del Administrador del presente Contrato avalado por la interventoría técnica, del Informe de Terminación del respectivo proyecto.*

(...)

CLÁUSULA SEXTA – REMUNERACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN: *Las Partes acuerdan como remuneración por la actividad de administración, ejecución de los recursos del FAER, asistencia técnica y energización un porcentaje del cinco (5%) por ciento sobre el monto total de los aportes del FAER asignados, conforme a los términos de este contrato y que totalizan como costo de administración la suma **TRESCIENTOS OCHENTA Y SEIS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y DOS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO PESO M/CTE (\$386.592.558)***

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA – REMUNERACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE AOM Y REPOSICIÓN: *Las Partes acuerdan que la remuneración por estas actividades provendrá de los cargos por uso aprobados por la CREG para el componente de AOM y para el componente de Inversión en caso que el OPERADOR DE RED haya realizado reposiciones parciales o totales de acuerdo con la metodología de la CLÁUSULA DÉCIMA.*

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

1- FRENTE A LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN:

- a. *Girar al Encargo Fiduciario que constituya el OPERADOR DE RED, los recursos que*

con cargo al FAER, fueron asignados a los proyectos relacionados en el Anexo 1 de este Contrato, de acuerdo con lo establecido en la CLÁUSULA CUARTA.

(...)

1. Pagar la remuneración prevista en la CLÁUSULA SEXTA.
2. Recibir energizados los activos de distribución que se construyan como resultado de la ejecución de los recursos FAER. Dicha situación deberá constar en Acta de Energización y Aporte suscrita por el Supervisor, el Interventor y el OPERADOR DE RED.

2- FRENTE A LA ACTIVIDAD DE AOM Y REPOSICIÓN.

- a. Entregar en aporte, de conformidad con el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, los activos que se construyan como resultado de la ejecución recursos FAER.
- b. Registrar en los libros de contabilidad del MINISTERIO el valor de dichos activos y la reducción de inventarios de acuerdo con la metodología de la CLAUSULA DÉCIMA.
- c. Permitir al OPERADOR DE RED el uso y goce pacífico de los activos.

(...)

- Recibir los activos construidos al finalizar el presente Contrato que no hayan sido objeto de reposición por parte del Operador de Red. En todo caso dando aplicación a lo estipulado en el Artículo 7° del Decreto 388 de 2008. (sic)

CLÁUSULA NOVENA – OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED

a. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN:

20. Efectuar la administración general de los recursos del FAER, para el efecto el OPERADOR DE RED deberá:
 - l) Manejar los recursos establecidos en CLAUSULA CUARTA del presente Contrato, para lo cual constituirá un ENCARGO FIDUCIARIO.

(...)

PARÁGRAFO 1: Así mismo el OPERADOR DE RED se compromete a:

- Solicitar aprobación previa y escrita del MINISTERIO para cualquier modificación al

Contrato de Encargo Fiduciario.

- *Atender con sus propios recursos los costos derivados de la constitución manejo del ENCARGO FIDUCIARIO.*

PARÁGRAFO 2: *Los rendimientos financieros existentes en el ENCARGO FIDUCIARIO deberán ser consignados mensualmente por la fiducia a favor del Tesoro Nacional en la cuenta que para tal fin determine el MINISTERIO, dentro de los (10) días siguientes al mes de su causación*

(...)

- (a) *Entregar energizada la infraestructura que se construyan como resultado de la ejecución de los recursos. Dicha situación deberá constar en Acta de Energización y Aporte suscrita por el MINISTERIO, el Interventor y el OPERADOR DE RED, deberá incluir el inventario detallado del los activos construidos, equipos y cantidades, así como su clasificación en unidades constructivas, de conformidad con la resolución vigente del la CREG para la remuneración de cargos por uso.*

(...)

b. FRENTE A LA ACTIVIDAD DE AOM Y REPOSICIÓN.

- m) *Recibir en Aporte los activos resultantes de la ejecución de los recursos FAER. La relación de los activos deberá constar en Acta de Energización y Aporte, la cual formará parte integral del presente Contrato.*

(...)

- *Administrar, operar y mantener lo activos aportados.*

(...)

- *Restituir en buen estado de conservación, con los deterioros propios del uso normal y del paso del tiempo, los activos aportados.*

(...)

- *Abstenerse de registrar los bienes aportados como activos de su propiedad en su balance, salvo que haya realizado la reposición de los mismos o que el MINISTERIO los enajene o capitalice en el OPERADOR DE RED, durante la vigencia de este Contrato. El OPERADOR DE RED deberá informar la reposición de conformidad con la metodología de la CLÁUSULA DÉCIMA.*

(...)

- *No retener los activos aportados.*
- *Informar y solicitar autorización previa al MINISTERIO, para el uso de los activos aportados, en caso de requerirse por necesidades de expansión u otros servicios públicos.*
- *Informar al MINISTERIO de la necesidad de reposición de activos aportados, de acuerdo con la metodología desarrollada a partir de la CLÁUSULA DÉCIMA.*

CLÁUSULA DÉCIMA — METODOLOGÍA DE VALIDACIÓN DE REPOSICIÓN Y PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE LOS ACTIVOS APORTADOS. *El OPERADOR DE RED y el MINISTERIO, dentro los tres (3) meses anteriores a la fecha de Finalización del plazo de la Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización, definirán la metodología de validación de reposición de los mismos y la variación del porcentaje de participación del MINISTERIO en la propiedad de los mencionados activos en caso de reposición por parte del Operador de Red.*

PARÁGRAFO. PROPIEDAD DE LA INFRAESTRUCTURA: *De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1123 de 2008, las inversiones con cargo a los recursos del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de la Zonas Rurales Interconectadas, FAER, tendrán como titular a la Nación - Ministerio de Minas y Energía en proporción a su aporte. Los activos que se construyan en virtud del presente contrato serán entregados en aporte por EL MINISTERIO al OPERADOR DE RED y permanecerá en cabeza de aquel mientras no se efectúe por parte del OPERADOR DE RED la reposición, total o parcial de dicha infraestructura.*

(...)”

El Contrato de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado entre BBVA Asset Management S.A. Sociedad Fiduciaria S.A. y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. ESP- CEDENAR S.A. E.S.P., suscrito el 12 de febrero de 2014 señala:

“(...)”

CLÁUSULAS

PRIMERA: DEFINICIONES: (...)

- 2. FIDUCIARIA:** *Será denominada así en el presente contrato a **BBVA ASSET MANAGEMENT S.A.** Sociedad Fiduciaria.*
- 3. CONSTITUYENTE:** *Se denominará así en el presente contrato a **CENTRALES ELECTRICAS***

DE NARIÑO S.A. E.S.P. – CEDENAR S.A. E.S.P.

4. ENTIDAD: Se entenderá por ésta la Nación - Ministerio de Minas y Energía.

(...)

TERCERA: PARTES: Son partes en el presente Contrato, las siguientes:

c. CONSTITUYENTE: CEDENAR SA. E.S.P

d. FIDUCIARIA: BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. SOCIEDAD FIDUCIARIA.

3. BENEFICIARIO: Lo será la ENTIDAD respecto de los excedentes que queden en el Encargo Fiduciario una vez hechos los giros contemplados en el presente Contrato. En el evento en que EL CONSTITUYENTE incumpla el CONTRATO FAER y éste se dé por terminado, será igualmente beneficiario la ENTIDAD.

(...)

SÉPTIMA - OBLIGACIONES Y FUNCIONES DE LA FIDUCIARIA:

(...)

1- A la terminación y/o liquidación del presente Contrato por cualquier causa, restituir a la ENTIDAD los saldos de los recursos recibidos en administración que se encuentren en poder de LA FIDUCIARIA, que no se hayan utilizado para efectuar los giros que se deben realizar en desarrollo del presente Contrato, así como el saldo de los rendimientos financieros.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“(...)

11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Quando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como

fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. Tratándose de recursos destinados al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y se acredita la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho previamente causado y directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de encargo fiduciario. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que ésta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o en la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“(…)

El procedimiento para el registro contable de las operaciones originadas en los contratos, mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación, o cualquier otra modalidad de usufructo de bienes, para operar o gestionar servicios públicos, identifica los registros que debe efectuar tanto la entidad que entrega los bienes como la que los recibe.

(...)

9. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE RECIBE LOS BIENES

La entidad contable pública que recibe los bienes, registra un crédito en la subcuenta 934619- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) por el mismo valor del registro efectuado por la entidad que realiza la entrega.

10. OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA Y SU AMORTIZACIÓN

Para el efecto, la entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta 191511- Plantas, ductos y túneles o 191512-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

La amortización debe registrarse debitando la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

La información correspondiente a las obras y mejoras debe darse a conocer a la entidad que entregó el bien, en los términos y condiciones pactadas, para que ésta a su vez pueda ejercer los controles pertinentes.

11. MANTENIMIENTO DE LOS BIENES

Los recursos destinados al mantenimiento de los bienes, se registran debitando la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

12. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES A LA FINALIZACIÓN DEL CONTRATO

La entidad contable pública que recibió los bienes debe registrar un débito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe y establece la dinámica de la cuenta 3255 - PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, así:

“Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de las obligaciones recibidas durante el período contable.*
- 2- *La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable.*
- 3- *La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.*
- 4- *La reclasificación de la subcuenta 325530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 325525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.*
- 2- *El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.*
- 3- *El valor de los bienes recibidos por una entidad contable pública del gobierno general, para su uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general.*
- 4- *La reclasificación de las obligaciones recibidas a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. El tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de la ejecución del Contrato PRONE GGC 167 del 27 de noviembre de 2013, dependerá de las actividades que CEDENAR S.A. E.S.P. se encuentre realizando en el desarrollo del objeto contractual:

Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización

En primer lugar, vale la pena señalar que bajo el contexto normativo del Código de Comercio, el fiduciante o fideicomitente o constituyente es la persona que transfiere uno o más bienes especificados a otra persona, llamado fiduciario para que los administre o los enajene en cumplimiento de la finalidad determinada por el fiduciante o fideicomitente o constituyente.

Adicionalmente, el marco legal señala que el fiduciante o fideicomitente o constituyente, puede ser al mismo tiempo beneficiario de los recursos administrados por el fiduciario.

Por consiguiente, CEDENAR S.A. E.S.P., en su condición de fiduciante o fideicomitente o constituyente del encargo fiduciario para la administración de los recursos del fondo PRONE, asignados por el Ministerio de Minas y Energía para la ejecución de los proyectos establecidos en el contrato, debitará la subcuenta 991509-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-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, con ocasión al desembolso de los recursos por parte del Ministerio.

Por lo menos al final de cada mes, CEDENAR S.A. E.S.P. ajustará el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través del encargo fiduciario de conformidad con la información que presente la sociedad fiduciaria y suministrará información detallada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el encargo fiduciario al Ministerio de Minas y Energía.

Cabe señalar que en el Contrato de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado con BBVA Asset Management S.A., el Ministerio de Minas y Energía actúa en calidad de beneficiario de los rendimientos financieros y de los excedentes una vez realizados todos los pagos contemplados en el contrato, razón por la que CEDENAR S.A. E.S.P. no afectará su situación financiera ni su rendimiento en relación con esos conceptos.

CEDENAR S.A. E.S.P. sólo reconocerá en su situación financiera y en su rendimiento, los costos asumidos por la administración general de los recursos, la asistencia técnica y ejecución de los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas — PRONE, de conformidad con lo establecido en la cláusula sexta del Contrato PRONE GGC 167 del 27 de noviembre de 2013.

Actividad de AOM y Reposición

Al momento de recibir los activos construidos como resultado de la ejecución recursos del Fondo PRONE, para su uso y goce en la prestación del servicio, CEDENAR S.A. E.S.P., registrará un crédito en la subcuenta 934619- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) por el mismo valor del registro efectuado por el Ministerio de Minas y Energía.

Para el registro de las obras y las mejoras en los activos recibidos, con cargo a los recursos de CEDENAR, se debitará la subcuenta 191511- Plantas, ductos y túneles o 191512-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

La amortización de las obras y las mejoras en los activos recibidos, se registrará debitando la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

CEDENAR S.A. E.S.P. deberá remitir información correspondiente a las obras y mejoras al Ministerio de Minas y Energía, en los términos y condiciones pactadas, para que el Ministerio, pueda ejercer los controles pertinentes.

Para registrar las erogaciones por concepto de mantenimiento de los activos recibidos, CEDENAR S.A. E.S.P. debitará la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Al momento de restitución de los activos recibidos en la fecha de finalización del contrato, CEDENAR S.A. E.S.P., registrará un débito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-

ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

Si en virtud del párrafo de la cláusula décima del Contrato PRONE, CEDENAR S.A. E.S.P obtiene la propiedad de infraestructura remanente construida con recursos del Ministerio de Minas y Energía, deberá registrar un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito a la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

2. El tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de la ejecución del Contrato Interadministrativo FAZNI GGC 208 del 24 de diciembre de 2013, sólo dependerá de la Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización, por lo que en el momento del desembolso de los recursos por parte del Ministerio, CEDENAR S.A. E.S.P. en su condición de fiduciante o fideicomitente o constituyente del encargo fiduciario para la administración de los recursos girados, debitará la subcuenta 991509-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-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CEDENAR S.A. E.S.P. ajustará el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través del encargo fiduciario de conformidad con la información que presente la sociedad fiduciaria y suministrará información detallada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el encargo fiduciario al Ministerio de Minas y Energía, por lo menos al final de cada mes.

Vale la pena señalar, que el Ministerio de Minas y Energía es el beneficiario de los rendimientos financieros del encargo fiduciario y de los excedentes una vez realizados todos los pagos contemplados para la ejecución de la obras, de conformidad con el Contrato No. 3-1-3754 de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado con la Fiduciaria de Occidente S.A., razón por la que CEDENAR S.A. E.S.P. no afectará su situación financiera ni su rendimiento en relación con esos conceptos.

CEDENAR S.A. E.S.P. sólo podrá reconocer en su situación financiera y en su rendimiento, los costos asumidos por la constitución y manejo del encargo fiduciario y la remuneración pactada por la ejecución del objeto contractual, de conformidad con las cláusulas cuarta y sexta del Contrato FAZNI GGC 208 del 24 de diciembre de 2013.

3. El tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de la ejecución del Contrato FAER GGC 141 del 24 de enero de 2014, dependerá de las actividades que CEDENAR S.A. E.S.P. se encuentre realizando en el desarrollo del objeto contractual:

Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y

Energización

CEDENAR S.A. E.S.P., en su condición de fiduciante o fideicomitente o constituyente del encargo fiduciario para la administración de los recursos del fondo FAER asignados al contrato, debitará la subcuenta 991509-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-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, con ocasión al desembolso de los recursos por parte del Ministerio.

Al final de cada mes, CEDENAR S.A. E.S.P. ajustará el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través del encargo fiduciario de conformidad con la información que presente la sociedad fiduciaria y suministrará información detallada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el encargo fiduciario al Ministerio de Minas y Energía.

Es necesario resaltar que en el Contrato de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos celebrado entre BBVA Asset Management S.A., el Ministerio de Minas y Energía es el beneficiario de los rendimientos financieros y de los excedentes una vez realizados todos los pagos contemplados para la ejecución de las obras, razón por la que CEDENAR S.A. E.S.P. no afectará su situación financiera ni su rendimiento en relación con esos conceptos.

CEDENAR S.A. E.S.P. sólo reconocerá en su situación financiera y en su rendimiento, los costos asumidos por la constitución y manejo del encargo fiduciario y la remuneración pactada por la actividad de administración, ejecución de los recursos del FAER, asistencia técnica y energización, de conformidad con las cláusulas cuarta y sexta del Contrato FAER GGC 141 del 24 de enero de 2014.

Actividad de AOM y Reposición

Los registros contables de los hechos económicos que se presenten en el desarrollo de esta actividad, se efectuarán considerando lo mencionado en el primer punto de estas conclusiones y conforme a las instrucciones impartidas en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen Contabilidad Pública.

Con el presente pronunciamiento se complementa el Concepto 20152000028541 del 7 de julio de 2015, precisando la obligatoriedad de su aplicación.

CONCEPTO No. 20152000044531 DEL 01-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de los Bienes pendientes por legalizar

Doctora
SANDRA VANESSA PATIÑO ACEVEDO
Contador
Empresa de Desarrollo Urbano y Fondo de Vivienda
de Interés Social de Barrancabermeja—EDUBA
Barrancabermeja-Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 30 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004763-2 mediante el cual manifiesta:

“Actualmente la Empresa Funciona en unas instalaciones desde el año 1985; de las cuales no tiene documentación alguna que acredite la propiedad o que estas oficinas fueron entregados en comodato o algún otro tipo de documento legal.

Se observa que en el Balance General desde el año 2001 figura en la cuenta 16400101 el valor de \$1.025.563; y de acuerdo a información suministrada este valor corresponde al de las instalaciones de la Empresa; No obstante durante el transcurso de los últimos años la Entidad ha gestionado la transferencia de dicho inmueble sin que a la fecha haya sido posible lograr la titularidad del bien.

Mediante investigaciones efectuadas se logró determinar la tradición del inmueble; el problema radica es que el último propietario que figura en el certificado de tradición y libertad es una Empresa la cual se liquidó hace muchos años y de la cual no se ha podido determinar en la liquidación la disposición final de este inmueble.

Así mismo dentro de este mismo lote de terreno donde encuentran las oficinas de la Empresa; también se encuentra una edificación donde están las oficinas de la Contraloría Municipal y en la parte trasera existe otra edificación donde funciona la Asociación de Pensionados del Municipio; todas estas entidades se encuentran ubicadas dentro del mismo predio pero igualmente sin ningún tipo de documentación.

De acuerdo a lo expuesto nuestra consulta es:

- 1) Como a la fecha aún no se ha logrado determinar la titularidad o transferencia del inmueble se debe seguir reflejando en los Estados Financieros esta propiedad?
- 2) Como en el certificado de tradición y libertad la titularidad no corresponde al municipio sino a una Empresa de Servicios Públicos Municipal que fue liquidada; se puede solicitar un contrato de comodato al Municipio de Barrancabermeja para el inmueble donde está funcionando la Empresa?
- 3) De ser posible el contrato de comodato el Municipio debería aclarar en este e incluir las demás entidades que se encuentran dentro del mismo terreno?"

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente en las Normas Técnicas relativas a los activos:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

142 Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

[...]

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y

comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente en su libro I, capítulo III establece:

“[...]

27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente en su libro II, título I Catálogo General de Cuentas establece:

“3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con respecto a su primera inquietud y siguiendo lo establecido en la norma técnica relativa a los activos, en la cual se establece que los activos son aquellos recursos tangibles e intangibles obtenidos como consecuencia de hechos pasados y se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de su cometido estatal, y que son originados por disposiciones legales y en actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

Adicionalmente, la norma relacionada con las Propiedades, Planta y Equipo muestra como una de las características, la utilización del recurso tangible por parte de la Entidad Pública con fines administrativos lo cual conduce a que no se encuentren disponibles para la venta.

Por lo tanto, para la Empresa de Desarrollo Urbano y Fondo de Vivienda de Interés Social—EDUBA el inmueble donde actualmente funcionan sus oficinas deberá continuar siendo reconocido en sus Estados Financieros de la siguiente manera: por su valor en libros en la subcuenta 164027 Edificaciones Pendientes por Legalizar de la cuenta 1640 EDIFICACIONES y cuya contrapartida corresponde a la subcuenta 325530 Bienes Pendientes por Legalizar de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, ya que el inmueble cumple con todas las características para ser considerado un activo y a su vez ser clasificado en la categoría de Propiedades, Planta y Equipo, haciendo falta únicamente la titularidad jurídica. Este procedimiento es viable en la contabilidad oficial que deben llevar hasta el 31 de Diciembre de 2016, toda vez que a partir del 1 de Enero de 2017, deberá hacerse la evaluación frente a los criterios que se determinen en el Marco normativo para las Entidades de Gobierno, sector en el cual se encuentra clasificada la entidad actualmente..

Con respecto su segunda y tercera inquietud, es necesario que conjuntamente todas las entidades públicas involucradas en este hecho económico (Empresa EDUBA, Contraloría Municipal y Asociación de Pensionados del Municipio) se reúnan con el Municipio de Barrancabermeja para que puedan definir la viabilidad jurídica de elaborar un contrato de comodato o transferir la titularidad del inmueble, para ello, involucraran a sus respectivas dependencias jurídicas para que sean ellas las que delimiten y establezcan las respectivas cláusulas y condiciones, ya que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para establecer la viabilidad, establecer condiciones y delimitar las cláusulas propias de este tipo de contratos.

CONCEPTO No. 20152000044611 DEL 02-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Amortización de Bienes entregados en comodato

Doctora

XIOMARA AVILA CASTRO

Profesional Universitario

Instituto Departamental de Acción Comunal y Participación Ciudadana

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico, radicada con el No 20155500051802 en la cual presenta la siguiente consulta:

“El Instituto Departamental de Acción Comunal, da en préstamo unos muebles y equipos a las Asociaciones de Acción comunal, firmando un contrato de comodato a 4 años, cumplido este periodo se podrá reconocer el contrato por los mismo 4 años, por cuanto tiempo mínimo podría el Instituto Departamental de Acción Comunal amortizar estos bienes?”.

En los siguientes términos atendemos su consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 198 del Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala:

“198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. Los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación.”

Los numerales 3.2 y de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establecen:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones “Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)”

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con (...) métodos de depreciación aplicables, vidas útiles aplicables, periodos de amortización (...)

Así mismo la Contaduría General de la Nación expidió el concepto No. 20122000009541, mediante el cual señalo el registro contable de los bienes entregados en comodato a empresas particulares sin ánimo de lucro, el cual en el numeral 1 de las conclusiones, señaló:

“1. Tratamiento contable de bienes entregados en comodato a particulares sin ánimo de lucro Los bienes que la alcaldía de El Santuario entrega en comodato a empresas particulares sin ánimo de lucro deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, ductos y túneles, 1650- Redes, líneas y cables, 1655-Maquinaria y equipo, 1660-Equipo médico y científico, 1665-Muebles, enseres y equipo de oficina, 1670-Equipos de comunicación y computación, 1675- Equipos de transpone, tracción y elevación, y 1680-Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el tiempo por el cual se debe amortizar el valor del contrato de comodato, debe ser definido por la entidad en sus manuales de políticas y procedimientos internos, teniendo en cuenta la vida útil estimada de los bienes, como lo establece el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública. Adicionalmente es importante precisar que la alícuota de amortización afecta directamente el patrimonio, por cuanto el Instituto Departamental de Acción Comunal y Participación Ciudadana hace parte de las entidades del Gobierno General.

Anexo el concepto No. 20122000009541, mencionado en las consideraciones el cual contempla el tratamiento contable para cuando una entidad de Gobierno General entrega bienes a empresas sin ánimo de lucro, el cual es aplicable a esa entidad.

CONCEPTO No. 20152000044741 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

Doctor
WILMER SÁNCHEZ ÁLVAREZ
Gerente
Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S. E.S.P.
Sonsón Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 24 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004640-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo,

LA EMPRESA AGUAS DEL PÁRAMO DE SONSÓN SAS ESP, identificada con NIT 900673469-2 recibió del municipio de Sonsón, en calidad de USUFRUCTO, sin contraprestación bienes inmuebles representados en plantas de tratamiento de aguas, relleno sanitario, bocatomas, lotes y uno oficina donde la empresa presta sus servicios, todos estos con el objeto de que la empresa Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S EPS, preste los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, tanto en la zona urbana como en la zona rural.

Frente a esto nos surgen las siguientes dudas:

21. *¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo El Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución 356 de 2007?*

22. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo el nuevo marco normativo de la resolución 414 de septiembre de 2014 y a las mejoras que se hagan a estos bienes?”

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su Manual de Procedimientos establece lo siguiente:

“CAPÍTULO XIV

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

El procedimiento para el registro contable de las operaciones originadas en los contratos, mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación, o cualquier otra modalidad de usufructo de bienes, para operar o gestionar servicios públicos, identifica los registros que debe efectuar tanto la entidad que entrega los bienes como la que los recibe.

[...]

9. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE RECIBE LOS BIENES

La entidad contable pública que recibe los bienes, registra un crédito en la subcuenta 934619- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) por el mismo valor del registro efectuado por la entidad que realiza la entrega.

10. OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA Y SU AMORTIZACIÓN.

Para el efecto, la entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta 191511- Plantas, ductos y túneles o 191512-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

La amortización debe registrarse debitando la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta

que corresponda, de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La información correspondiente a las obras y mejoras debe darse a conocer a la entidad que entregó el bien, en los términos y condiciones pactadas, para que ésta a su vez pueda ejercer los controles pertinentes.

11. MANTENIMIENTO DE LOS BIENES.

Los recursos destinados al mantenimiento de los bienes, se registran debitando la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código Civil Colombiano en su título noveno, establece:

“DEL DERECHO DE USUFRUCTO

ARTICULO 823. <CONCEPTO DE USUFRUCTO> El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.

ARTICULO 824. <DERECHOS EN EL USUFRUCTO>. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.

[...]

ARTICULO 860. <MEJORAS VOLUNTARIAS>. El usufructuario no tiene derecho a pedir cosa alguna por las mejoras que voluntariamente haya hecho en la cosa fructuaria; pero le será lícito alegarlas en compensación por el valor de los deterioros que se le puedan imputar, o llevarse los materiales, si puede separarlos sin detrimento de la cosa fructuaria, y el propietario no le abona lo que después de separados valdrían.

Lo cual se entiende sin perjuicio de las convenciones que hayan intervenido entre el usufructuario y el propietario, relativamente a mejoras, o de lo que sobre esta materia se haya previsto en la constitución del usufructo.”(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

[...]

10.2 Medición inicial

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

10.3 Medición posterior

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

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.”(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se establece:

“9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos*
- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.*

- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 - Acreedoras de control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.

5111 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

5211 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la causación por los diferentes conceptos.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con relación a su primera inquietud, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Precedente establece en su capítulo catorce (14), el procedimiento para el reconocimiento contable de los bienes entregados en usufructo para empresas que operan o gestionan servicios públicos, donde se incluyen las cuentas y subcuentas tanto para las entidades que entregan los bienes como para las entidades que los reciben.

Con respecto a su segunda inquietud, con la aplicación del Nuevo Marco Normativo para las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, el tratamiento de los bienes entregados en usufructo a la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón por parte del Municipio, dependerá del control que tenga la Empresa sobre dichos bienes y si espera recibir beneficios económicos futuros por su uso.

Por lo tanto, la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón y el Municipio de Sonsón conjuntamente establecerán con base en los criterios de control de la definición de activo para el Marco Conceptual de la Resolución y las condiciones pactadas en el usufructo como son el tiempo de duración del acuerdo, los riesgos asociados y las condiciones de restitución de los bienes, si la infraestructura para la prestación del servicio de acueducto, alcantarillado y aseo que fue entregada a la empresa debe o no ser reconocida por ésta. Si después de realizar los correspondientes análisis, se determina que el control recae sobre la Empresa, ésta procederá a incorporarlos en sus estados financieros en el grupo de Propiedades, Planta y Equipo clasificándolos según corresponda, adicionalmente establecerá las vidas útiles, los valores residuales y los patrones de consumo de los beneficios económicos por el uso de la infraestructura conforme a lo establecido en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

Las mejoras que se realicen sobre la infraestructura, serán consideradas como mayor valor del activo en el cual se realicen, siempre y cuando estas modifiquen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros por el uso, en caso contrario los desembolsos que se

realicen serán considerados mantenimientos rutinarios y se reconocerán como gastos del período en que se incurra en ellos.

Ahora bien, si el análisis correspondiente determina que el control recae sobre el Municipio, la Empresa de Aguas del Páramo de Sonsón deberá acreditar la subcuenta 930806 Bienes de la Cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS por el valor de los bienes entregados por el Municipio y debitar la subcuenta 991510 Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Los desembolsos que se realicen en mejoras a la infraestructura para la prestación del servicio, serán reconocidos como gastos del periodo en que se incurra en ellos y utilizará la subcuenta 511112 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521110 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5211 GENERALES según corresponda.

CONCEPTO No. 20152000044821 DEL 04-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Improcedencia del registro de contrato de comodato sin el lleno de requisitos jurídicos y económicos.

Doctor
YURLAY CHINCHILLA LÓPEZ
Contador
Contraloría Municipal de Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004755-2 mediante la cual informa que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja, está funcionando en un predio recibido bajo la modalidad de comodato suscrito con la Alcaldía Municipal, el cual hasta la fecha no tiene un soporte legal de propiedad del inmueble mediante escritura debidamente elevada en notaria y/o registro de la oficina de instrumentos públicos y que el inmueble se encuentra compartido con un sindicato del municipio y una entidad del municipio llamada Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja-EDUBA quien tiene en sus estados financieros desde hace más de 16 años el valor total del predio.

Por lo anterior, la contraloría requirió a la EDUBA para depurar sus estados financieros y soportar el bien que aduce ser de ellos en sus estados financieros, por lo cual EDUBA procedió a hacer las investigaciones respectivas en consecución de la escritura que soporta el registro contable del bien y se encontró que no es claro quién es el propietario de este bien.

La contraloría pudo determinar lo siguiente:

- La Alcaldía Municipal de Barrancabermeja protocolariamente designó en el año 1968 el inmueble para que funcionara Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja (EDUBA), Valorización Municipal y el Sindicato del Municipio.
- Posteriormente dentro de esta instalación, separada por paredes, se encuentran funcionando EDUBA, el sindicato Municipio y Contraloría Municipal de Barrancabermeja.
- El Municipio de Barrancabermeja designó mediante documento de comodato a la Contraloría Municipal de Barrancabermeja para su funcionamiento; dentro del contrato de comodato describe que la Alcaldía entrega en préstamo de uso el bien inmueble y con cedula catastral (solo menciona no soporta) No. 0101-0072- 0003-000 con un área de 408 metros cuadrados.
- Investigado lo anterior, la cedula catastral anteriormente mencionada no identifica al propietario solo identifica el total de 408 metros cuadrado con la dirección calle 48 No. 25/31/33, Barrio Buenos aires de Barrancabermeja. Por lo tanto el comodato dado a la Contraloría sería por el total del área del bien, cuando realmente funciona en una parte del área total.
- En la misma investigación se determinó que ni el Municipio ni la EDUBA tiene soporte legal de la propiedad de este bien, puesto que el inmueble se encuentra identificado con la matricula inmobiliaria No. 303-60154 en donde la última anotación figura es la transferencia del municipio de Barrancabermeja a la Empresa Municipal de Teléfonos Públicos, siendo esta última la propietaria pero que fue liquidada. Se encontró documentación legal donde la Empresa Municipal de Teléfonos Públicos hace entrega a varias entidades de los bienes muebles, sin embargo no se menciona nada sobre el inmueble.
- (1*) En conclusión se tiene un comodato suscrito con la alcaldía del 2011 a mayo del 2016 donde establece que presta el inmueble de la calle 48 No. 17-25 con un área de 408 metros cuadrados, cuando realmente la contraloría funciona solo en una parte de este inmueble, ya que las otras partes, separadas por paredes, funcionan la EDUBA y el sindicato del Municipio, además no existe soporte legal donde el Municipio pueda demostrar la propiedad del bien inmueble.

En este contexto, la secretaria general de la Contraloría hace entrega del contrato de comodato No. 0264 de 2006 para ser registrado en la contabilidad del ente de control, pero se tiene las siguientes inquietudes:

1. ¿Se Puede contabilizar éste comodato (1*) tal como nos indica la norma, sabiendo que el Municipio no tiene soporte legal de su propiedad solo es protocolario?
 2. El comodato tal como esta no tiene ni soporta ningún valor, tampoco está desglozado ¿Por qué valor se registraría?
 3. ¿Se Puede esperar los trámites de legalización y desglobe del bien para poder registrar?
 4. ¿A la fecha que podemos registrar?
- Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para absorber las inquietudes planteadas en su comunicación es necesario tener en cuenta lo establecido en los párrafos 127 al 130 y el 141 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP en los cuales se indica las condiciones requeridas para el reconocimiento de los hechos económico y la noción de los activos, así:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

(...)

9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

*141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se*

originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (Subrayado fuera de texto).

El tratamiento contable aplicable a las propiedades, planta y equipo se encuentra prescrito en la Norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo contenida en los párrafos 165 al 175 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP en los cuales se indica lo siguiente:

“9.1.1.5. Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. *Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.*

167. *Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.*

(...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser

involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, éstas deberán revelarse como otros activos.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de dicha norma, el Manual de Procedimientos del RCP, en los numerales 25 y 27 del capítulo III - Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contempla lo siguiente:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-

Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

(...)

27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto).

Quando las circunstancias o la información disponible no permitan reconocer un hecho económico, la entidad debe tener en cuenta lo contemplado en el numeral 3º del Procedimiento de control interno contable, adoptado mediante la resolución 357 de 2008, que establece lo siguiente:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las

cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.
(...)

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación

de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

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

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

Es responsabilidad, del Municipio de Barrancabermeja, de la Contraloría Municipal y de la Empresa de Desarrollo Urbano de Barrancabermeja, adelantar todas las acciones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, de allí que es menester que conjuntamente determinen los siguientes aspectos:

- Identificar la entidad que actualmente es la titular jurídica del predio, si se confirma que el último registro en la Superintendencia de Notariado y Registro, es de una entidad ya liquidada se debe realizar en primera instancia el saneamiento jurídico del predio.
- Una vez saneado jurídicamente el predio se debe determinar si continuará siendo uno solo predio o si se desengloba en dos o más predios.
- Resuelto lo anterior, se debe definir política sobre qué entidad será la titular del predio englobado o de los posible predios que resulten del desenglobe.
- Si el predio o los predios quedan en cabeza de una sola entidad es necesario que se defina las condiciones en las cuales se entrega el uso del o de los predios, a las otras entidades y se defina la delimitación de cada predio y el valor asignado a cada uno en las operaciones.

Una vez definido lo anterior, las entidades deben proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar conforme a las decisiones adoptadas. Es importante que el predio quede reconocido en una sola entidad, o si se distribuye entre varias, que quede claro la delimitación física, el valor y la condición de la tenencia.

Con relación a la inquietud particular sobre si se puede contabilizar el contrato de comodato celebrado entre el Municipio y la Contraloría Municipal, teniendo en cuenta que debido a la incertidumbre jurídica del predio, que no se tiene un valor fiable sobre el predio y que en el contrato se involucra la totalidad del predio, considerando que su uso está compartido, no cumple con la condición para el reconocimiento del predio como un activo. En consecuencia, dicha circunstancia deberá ser únicamente revelada en notas a los estados contables.

CONCEPTO No. 20152000045471 DEL 14-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer el retiro del servicio de bienes muebles que conforman las Propiedades, Planta y Equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno - Resolución 533 de 2015
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cargos Diferidos
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer la adquisición de elementos de consumo y bienes muebles de menor cuantía. Procedimiento contable para atender lo señalado en el numeral 1.3.9. del Instructivo 002 de 2015 en relación con la determinación de saldos iniciales en la fecha de transición.

Doctor
JUAN CARLOS ARTURO LOBO
Secretario General (E)
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales IDEAM.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 4 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005309-2, en la que señala:

“De manera atenta nos dirigimos a usted con el fin de solicitar un concepto sobre el manejo contable que se le debe dar a los bienes del Instituto que son reintegrados por los funcionarios y permanecen en la bodega mientras son asignados a otro funcionario para su uso, tal es el caso de herramienta que es utilizada en las comisiones para el mantenimiento de las Estaciones o equipos que son reintegrados por cambio de cargo o renuncia, actualmente estos bienes son manejados en la misma cuenta contable a la cual ingresan una vez entran en servicio, pero su depreciación se congela mientras vuelven a salir a uso, la pregunta en específico es si se deben llevar a otra cuenta contable y cual sería esta.

Así mismo y teniendo en cuenta que nos encontramos en un proceso de verificación de las depreciaciones de los activos del Instituto, con el objetivo que las mismas se adopten al nuevo marco normativo Numeral 1.1.9 Propiedad Planta y Equipo, el cual establece los criterios y procedimientos para la actualización de los costos y depreciaciones de los bienes, la consulta radica en si el avalúo técnico de cada bien puede ser contratado durante este año o se debe esperar a 31 de Diciembre del año 2016.

Adicionalmente, aprovecho la oportunidad, para solicitar concepto de la Contaduría General de la Nación sobre la siguiente consulta: cuál es el manejo contable que debemos darle a los bienes consumibles que el Instituto adquiere como por ejemplo papelería, dotación a trabajadores, elementos de aseo y cafetería, combustibles y lubricantes, elementos de construcción, repuestos de máquinas, insumos de laboratorio y equipos de menor cuantía toda vez que el Instituto lo está llevando a la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, con el fin de tener un control y a medida que se van utilizando se va disminuyendo esta cuenta’, pero según las NICSP estos dineros deben ir directamente al gasto. Por lo anterior queremos que la CGN, como órgano rector, nos indique las normas y procedimientos a seguir para que el Instituto proceda a darle el manejo contable correcto a este hecho económico”.

CONSIDERACIONES

En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 356 de 2007, en los párrafos 166 y 174 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, numeral 2.9.1.1.5, que hace referencia a las Normas técnicas relativas a los activos, sobre las propiedades, planta y equipo, señala lo siguiente:

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

174. *Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.* (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, describe las cuentas que se indican a continuación, señalando lo siguiente:

1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA

Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva. (Subrayado fuera de texto)

1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO

Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. (Subrayado fuera de texto)

1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el procedimiento contable frente a la depreciación de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo, retirados temporalmente del servicio para adelantarles el mantenimiento correctivo o preventivo, el numeral 15 del “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP–, señala:

15. SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN.

“Cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación”.

El citado Manual, en relación con la actualización de las propiedades, planta y equipo, en el Capítulo III, numeral 18, señala lo siguiente:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 20 del citado procedimiento contable, frente a la frecuencia con la que se deben efectuar las actualizaciones, indica:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo”.

- **En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015**

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en el Artículo 4º, establece:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer período de aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.*

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer período de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: *es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos. (Subrayado fuera de texto)*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el Capítulo I ACTIVOS, en el inciso once, del numeral 10.3 Medición posterior, que hace parte del punto 10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, establece

“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)

Las citadas normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, en el numeral 4, con relación a las políticas contables, señala lo siguiente:

- **Políticas contables**

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

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

El Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las indicaciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece en el numeral 1, lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

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

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

El citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.3.9., señala las actividades básicas que deben adelantar las entidades frente a la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, indicando lo siguiente:

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

- *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*
 - *Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible*

determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- *Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.*
- *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*
- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la*

vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- *Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.*
- *Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará

directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

De otro lado, el citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.4.2., frente a las actividades básicas que deben adelantar las entidades en cuanto a la medición inicial de los cargos diferidos, indica lo siguiente:

i. Cargos diferidos

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

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

- v. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.*
- vi. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la entidad del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.*
- vii. Clasificar como inventarios; propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; o activos intangibles, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*

3.1 El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido, que se encuentre en proceso de transformación, o que sea producido, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

3.2 El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo tangible: a) es empleado por la entidad en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) es un bien mueble que se tiene para generar ingresos producto de su arrendamiento; c)

es un bien inmueble arrendado por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; o d) es un bien inmueble con uso futuro indeterminado.

3.3 El desembolso se clasificará como un bien de uso público si el activo es destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.

3.4 El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.

- viii. Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo; los bienes de uso público; y los activos intangibles, según corresponda.*
- ix. Reclasificar los desembolsos identificados en el literal a) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para instrumentos derivados con fines de especulación o de cobertura, transferencias, emisión y colocación títulos de deuda, préstamos por pagar o demás afines, afectando directamente los cuentas de activo o pasivo relacionadas.*
- x. Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con los literales c) y e), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

El Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, emitido mediante Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1986 CARGOS DIFERIDOS así:

“CUENTA 1986 CARGOS DIFERIDOS

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

El listado de Subcuentas cuentas previsto en el citado catálogo para la Cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS, incluye las siguientes:

198601 Préstamos condicionados con tasa de interés cero

198602 Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado

198603 Pérdida diferida por transacciones de venta con arrendamiento posterior

198604 Gasto diferido por transferencias condicionadas

198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas

CONCLUSIONES

En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

Para reconocer en el sistema de información contable el retiro del servicio de bienes muebles que conforman las Propiedades, planta y equipo en una entidad contable pública, estando en condiciones normales de utilización, por ejemplo, cuando se produce el reintegro realizado por funcionarios, exfuncionarios o contratistas al finalizar su vinculación contractual, se debe reconocer un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo en la Cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y un crédito a las Subcuentas y Cuentas que correspondan al tipo de elemento que se encontraba en servicio.

Cuando el retiro del servicio se produce para ejecutar el mantenimiento preventivo o correctivo, del elemento, tal evento deberá reconocerse en las subcuentas correspondientes de la Cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

Ahora bien, cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando el IDEAM comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con la depreciación del elemento correspondiente.

En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015.

En cumplimiento del marco normativo para entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, 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, tal como lo señala el inciso once del numeral 10.3, Capítulo I, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La adquisición de elementos de consumo, es decir, de aquellos que desaparecen con el primer uso que se hace de ellos, se reconocerá en la contabilidad dependiendo de las circunstancias y particularidades específicas de cada entidad contable pública, razón por la que, además de lo establecido en el marco normativo contable aplicable a las entidades de gobierno, emitido por la contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, la entidad deberá aplicar el juicio profesional para considerar la materialidad o importancia relativa de las partidas o el uso que se les dará, entre otros criterios.

La adquisición de elementos fungibles se clasificará como inventarios si se obtienen con la intención de comercializarlos en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

También podrán reconocerse como Propiedades, planta y equipo si se trata de elementos tangibles, aunque su costo de adquisición no sea representativo o material, que serán empleados en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y que se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

En la cuenta 1986 CARGOS DIFERIDOS solo deben reconocerse erogaciones por concepto de préstamos, transferencias o subvenciones condicionadas o para registrar la pérdida diferida por transacciones de venta con arrendamiento posterior 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.

Por tanto, cuando se trata de la adquisición de elementos de consumo, entre los que se incluye, por ejemplo, papelería, dotación a trabajadores, elementos de aseo y cafetería, combustibles y lubricantes, elementos de construcción, repuestos de máquinas, insumos de laboratorio, entre otros, por tratarse de elementos de bienes tangibles que serán utilizados en el curso normal de la operación, que no cumplen la definición de activos y que desaparecen con el primer uso que se hace de ellos, deberán reconocerse como costos o gastos del periodo contable, según la naturaleza de los mismos y propósitos para los que se obtienen.

En relación con los elementos fungibles, la entidad deberá elegir los criterios que utilizará para el reconocimiento de su mobiliario en sus estados financiero, incluido el de materialidad o importancia relativa, y así definir si son parte de Propiedades planta y equipo o no. Para ello, dejará explícitamente documentado el juicio profesional aplicado, indicando los criterios usados para tal efecto, mediante el diseño de una política que le permita el adecuado reconocimiento y medición de los elementos utilizados en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, que no espera vender en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y que se prevé usarlos durante más de un periodo contable; esta política se diseñará teniendo en cuenta los aspectos de la utilidad de la información financiera como son la relevancia, la representación fiel, la materialidad o importancia relativa y las características cualitativas de mejora para la información financiera.

De otro lado, en atención a lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en relación con la realización de avalúos para la tasación de sus bienes, las entidades de gobierno pueden medir cada partida de una clase de Propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las tres (3) alternativas previstas en literal d), numeral 1.3.9., del mismo.

Para cumplir con lo anterior, de conformidad con lo señalado en el Artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, en el periodo de preparación obligatoria, que es el comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, el IDEAM debe formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, un plan de acción

relacionado con la implementación obligatoria del nuevo marco normativo contable, donde se formalicen las actividades, tareas, responsables y plazos, incluidas las acciones relativas al avalúo de los bienes si decide realizar la medición inicial utilizando la opción ii) señalado en el citado literal d), numeral 1.3.9., del Instructivo 002 de 2015, donde se establece el procedimiento para la medición inicial de las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20152000045491 DEL 14-12-2015

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable en el uso y manejo de los chalecos blindados

Doctor
MIGUEL ENRIQUE DIAZ ROMERO
Coordinador Grupo Contabilidad
Unidad Nacional de Protección
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500051112 del 22 de octubre de 2015, en la cual formula la siguiente solicitud: *"(...) nos permitimos solicitar un concepto sobre del Tratamiento contable en el uso y manejo de los Chalecos en la Entidad.*

Para ponerlos en contexto el grupo de almacén dentro sus activos, a los chalecos blindados le dan el siguiente manejo:

1. Chalecos entregados a Beneficiarios del Programa de Protección de la Unidad Nacional de Protección. Estos chalecos que son entregados como medida de protección a cada uno de los beneficiarios del programa de protección, se empiezan depreciar tan pronto ingresan al almacén a 5 años teniendo en cuenta que tienen una fecha de vencimiento del material de elaboración por normas técnicas de 5 años, es decir se depreciar a si no se esté utilizando; pero como son para beneficiarios del programa de protección, el almacén los da de baja al momento de hacer la entrega y se contabilizan al gasto.

2. Chalecos entregados a escoltas de la Unidad Nacional de Protección, el almacén les da el tratamiento de activo y por consiguiente se deprecian con una vida útil de 5 años, a partir del ingreso al almacén, teniendo en cuenta que tienen una fecha de vencimiento del material de elaboración por normas técnicas de 5 años, es decir se deprecian así no se esté utilizando.

Teniendo en cuenta lo anterior, exponemos la situación respecto a los chalecos entregados a los beneficiarios y del porque (se contabilizan al gasto).

La entidad consideró llevarlos al gasto por lo siguiente:

1. Es difícil y costosa su recuperación dado que existen beneficiarios que están ubicados en sitios geográficos muy apartados.
2. Otros que jamás se recuperan.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...)

142. Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(…)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.(...).

(...)

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. (...)

(...)

171. Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, tales como edificaciones; plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; muebles, enseres y equipo de oficina; equipos de comunicación y computación; equipo de transporte, tracción y elevación; y equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería. No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones.

(...)

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto.

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. (...)

(...)

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, éstas deberán revelarse como otros activos. (...)

La norma técnica relativa a los gastos establece en el numeral 287, lo siguiente:

“Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo o extinción”.

Así mismo, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

“(…)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-Depreciación acumulada (Cr) y 1695-Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (Cr) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-Propiedades, planta y equipo. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-Otros gastos ordinarios, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-Extraordinarios, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-Superávit por valorización o 3240-Superávit por valorización y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-Valorizaciones.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-Activos retirados y acreditando la subcuenta 891506-activos retirados, de la cuenta 8915-deudoras de control por contra (Cr). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de conceptos relacionados con el tema, así:

“(…)

1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA. Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

(...)

1655 - MAQUINARIA Y EQUIPO. Representa el valor de la maquinaria y equipo de propiedad de la entidad contable pública, adquirida a cualquier título, para que sea utilizada en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Representa el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de comparar el exceso del valor en libros de los bienes sobre su valor de realización o costo de reposición.
(...)

(...)

3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) - Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, respectivamente, en los literales b) y e), prescriben:
“(…)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos.

(...)

e. Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”

Adicional, La Resolución 357 de 2008, por la cual se adoptó el Procedimiento de Control Interno Contable, entre los elementos a observar con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, en las entidades públicas, en los numerales 3.2, 3.4 y 3.5, prescribe:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. *Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)*

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con (...), métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y

ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas. Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, la norma contable es taxativa sobre el manejo de los bienes en una entidad contable pública. Los bienes adquiridos por la Unidad Nacional de Protección, en este caso, los chalecos blindados, son un activo y pasan a conformar la propiedad, planta y equipo a utilizar para el logro de su cometido estatal; se deberán reconocer de acuerdo con su clasificación y la naturaleza del bien. La individualización y la medición del bien le competen a la entidad, atendiendo las políticas y procedimientos internos definidos sobre el particular de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, la ley 87 de 1993 y la Resolución 357 de 2008, de tal manera que se permita la asociación con el cálculo y reconocimiento adecuado de la provisión y depreciación que le corresponda.

Los inventarios de bienes tangibles se clasifican en muebles e inmuebles y para efectos contables el reconocimiento del gasto de los bienes depreciables debe hacerse en función de su contribución al desarrollo de las funciones de cometido estatal, esto es, cuando comienzan a utilizarse para los fines adquiridos y no desde la fecha de ingreso al inventario. Por otra parte, las provisiones sí tienen injerencia en el reconocimiento de gastos por hechos ocurridos que afectan el patrimonio, aunque los bienes no se encuentren en uso. En consecuencia, el demérito del material de elaboración, debe reconocerse como una provisión antes que por vía de la depreciación.

Ahora bien, la entidad debe reconocer a título de activos, los chalecos mientras estos se encuentran en su poder, o en uso bien sea de sus funcionarios o de terceras personas

beneficiarias de los programas de protección, toda vez que aún en esta última circunstancia, están en función del cumplimiento del cometido estatal de la Unidad. Si se configuran circunstancias que ameritan la baja de los chalecos, podrá procederse de conformidad con lo establecido en el numeral 23 Retiro de Propiedades, planta y equipo, del procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo; y dentro de los criterios que administrativamente se señalen en las políticas y procedimientos para la baja de bienes.

CONCEPTO No. 20152000045781 DEL 16-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para la actualización mediante avalúo de inmuebles que conforman las Propiedades, planta y equipo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que actualmente son objeto de remodelación, transformación, adición o mejora.

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en esta entidad el día 20 de noviembre de 2015, con el No. 2015-550-005578-2, en la que señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante contrato de gerencia de proyectos celebrado con FONADE esta adelantado desde el año 2013 la restauración de 4 casas de su propiedad denominadas “Santa Bárbara” y la construcción del edificio archivo general del Ministerio en el terreno de lo que fue el parqueadero.

Los recursos girados por el Ministerio a FONADE para dicho proyecto son registrados inicialmente en la cuenta 1.4.24.02 Fondos en Administración y con los informes mensuales de FONADE sobre el valor de los recursos ejecutados se elabora registro de reclasificación a la cuenta 1.6.15.01 Construcciones en Curso, se tiene proyectado en el año 2016, con la entrega de las obras que realice FONADE al Ministerio, reclasificar el saldo de la cuenta 1.6.15.01 a la cuenta 1.6.40- Edificaciones.

Adicional a los saldos en las cuentas antes mencionadas, en el balance del Ministerio se reflejan en las cuentas 1.6.05.01 Terrenos, 1.6.37.01 - Terrenos y 1.6.37.03- Edificaciones, los saldos contables del costo del terreno, de lo que fue el parqueadero, terreno y antigua construcción de las casas de Santa Bárbara y en las cuentas 1.6.85.01 — Depreciación, 1.6.95.05- Provisión Edificaciones, 1.9.99.52- Valorizaciones Terrenos y 1.9.99.62- Valorizaciones Edificaciones los saldos de las actualizaciones a dichos inmuebles según avalúo realizado en abril del año 2012, por tal razón dicho avalúo venció en abril del año 2015.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que las casas se están remodelando y que en el terreno del parqueadero se está adelantado la construcción de un nuevo Edificio, solicitamos concepto si el MHCP debe realizar avalúo de dichos bienes en el año 2015 para actualizar el valor de los mismos según lo establecido en el numeral 20 del “Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Plata y Equipo” o si el avalúo se debe realizar después que FONADE concluya las obras y las entregue al Ministerio.”

CONSIDERACIONES

De conformidad con lo señalado en el numeral 18 del Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP-, donde se prescribe el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 20 del citado procedimiento contable, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, señala:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo”.

De otro lado, Instructivo 002 de 2015, expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante el cual se señalan las pautas que orientan las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el numeral 1.1.9, ordena lo siguiente:

“(…)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

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

- *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.*
- *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.*
- *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.*

- *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
 - *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)*
 - *Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
 - *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)*

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante si, con anterioridad al cumplimiento de este plazo, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo. La razonabilidad contable en relación con el valor en libros de un determinado inmueble no depende de la realización del avalúo, solo que éste es un mecanismo indispensable para confirmar y comprobar que la información contable revela la realidad económica del mismo.

Cuando un inmueble se encuentra sometido a procesos de transformación, remodelación, readecuación o mejora importante, que traerá como consecuencia la modificación sustancial de su valor en libros, por tratarse de condiciones o circunstancias específicas, como las señaladas en su consulta, corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a partir del juicio profesional de sus funcionarios, evaluar si los esfuerzos en procura de avaluar tales inmuebles resultan exagerados en comparación con la utilidad de los estados financieros por contar con la información actualizada mediante tal procedimiento; tomada la decisión, si es del caso, de aplazar la realización del avalúo para ejecutarlo en desarrollo del plan de acción que se debe implementar para atender lo señalado en el numeral 1.1.9 del instructivo 002 de 2015.

Ahora bien, En atención a lo dispuesto por el Contador General de la Nación en el Instructivo 002 de 2015, que contiene las instrucciones para la transición al nuevo marco

normativo contable para entidades de gobierno adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, cada entidad pública debe determinar en la fecha de transición los saldos iniciales, los cuales serán el punto de partida para la aplicación del nuevo modelo contable. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

En consecuencia, cada entidad contable pública del sector gobierno debe adelantar la gestión correspondiente frente cada una de las actividades señaladas en el instructivo 002 de 2015, proceso que debe ejecutar durante el periodo de preparación obligatoria que es el comprendido entre 8 de octubre de 2015, fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015, y el 31 de diciembre de 2016. Por tanto, se deben formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la implementación obligatoria del Marco normativo, contable dispuesto para la preparación y presentación información financiera de las entidades de Gobierno, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la Contaduría General de la Nación.

En relación con la actualización de las Propiedades, planta y equipo, en cumplimiento de lo señalado en el numeral 1.1.9 del instructivo 002 de 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá:

- 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.
- 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.
- 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.
- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo (i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición o; (iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

En consecuencia, de conformidad con lo señalado anteriormente, en el caso específico de inmuebles que actualmente se encuentran sometidos a procesos sustanciales o importantes de transformación, remodelación, readecuación o mejora, la actualización

de la información contable de este tipo de bienes deberá realizarse mediante un avalúo técnico.

CONCEPTO No. 20152000046621 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para la depuración de saldos correspondientes a las propiedades, planta y equipo, cuando no ha sido posible identificar el costo histórico de los bienes de forma individualizada, luego de adelantar las acciones administrativas correspondientes con el objetivo de establecer tal información.

Doctor
 JORGE ENRIQUE LEAL LEMOS
 Contador
 Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Palmira - IMDER
 Palmira (Valle)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación, el 1º de diciembre de 2015, con el No. 2015-550-005721-2, en la que señala:

“en el balance se tienen contabilizados activos por valor de \$418'515.129.47, de este valor solo se tienen identificados los activos comprados desde el año 2011, siguiendo las instrucciones de la Contraloría y acogiéndonos a la normatividad de la Contaduría General de la República (SIC) se tomó la decisión de realizar el avalúo técnico a los activos que dio como resultado ACTIVOS por valor de \$366'101.000, presentándose una desvalorización de los activos del valor de \$52'414.129.47.

Teniendo en cuenta lo anterior, pienso que como hay activos antes de efectuar la valuación no estaban identificados no puedo efectuar un cuadro comparativo para saber que activos desaparecieron, se valorizaron o se desvalorizaron; por lo tanto, he pensado revertir las contabilizaciones de los activos versus el patrimonio y contabilizar los activos ya identificados versus patrimonio.

Con base en los antecedentes antes citados, pregunta:

¿Se puede realizar lo planteado o, cuáles son los pasos a seguir para la contabilización?

¿Qué se hace con la desvalorización? y

¿Qué debo de hacer con la depreciación que hay en la contabilidad?

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, al señalar las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en relación con las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, en el párrafo 132, establece:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los

responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2º de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.”

Ahora bien, la citada Resolución, al referirse en el anexo a los procedimientos de control interno contable, el punto 3 del mismo señala: *“Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) *Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) *Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*

e) *Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.*

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública."
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8. y 3.11 señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. *Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.*

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, *Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”*

CONCLUSIONES

- En relación con la obligatoriedad de que la información contable sea confiable

La información contable pública debe ser confiable para que se constituya en elemento fundamental para que una Entidad Contable Pública ECP pueda alcanzar sus objetivos; para tal efecto, ésta debe elaborarse a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos, de tal forma que se pueda conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y su patrimonio.

En tal sentido, de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la información contable pública debe ser verificable; ello se cumple si es posible comprobar, a través de diferentes mecanismos, que la misma 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 principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad, sin ningún sesgo.

- **En relación con la obligatoriedad de adelantar toda la gestión administrativa necesaria para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables**

Es necesario recordar que la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, actualmente se encuentra vigente y es de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, dado que Instituto Municipal del Deporte y la Recreación de Palmira - IMDER le corresponde aplicar el RCP precedente, también debe atender la regulación sobre control interno contable a que se refiere la mencionada resolución, la cual señala que las entidades públicas deben adelantar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables, especialmente cuando identifique que existen recursos, bienes, derechos u obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período; proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, si la entidad adelantó sin éxito toda la gestión administrativa pertinente a su alcance en procura de establecer el origen y la realidad jurídica, administrativa, económica o financiera de cada partida del activo o pasivo, la autorización para la realización de los ajustes contables, cuando ello fuere pertinente, debe corresponder a las instancias jerárquicas de la empresa que tengan competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en manuales de funciones, procesos y procedimientos internos y en consonancia con la regulación contable; es decir, que una decisión en tal sentido no depende de pronunciamiento alguno de la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, en atención a que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité técnico de sostenibilidad contable, si bien su creación no es una condición *sine qua non*, en caso de advertir situaciones que afectan la confiabilidad de la información contable, esta debería ser la instancia encargada de analizar cada situación y de recomendar las acciones correspondientes.

- **En relación con el procedimiento contable para la depuración de saldos correspondientes a las propiedades, planta y equipo, cuando no se ha logrado identificar el costo histórico de los bienes de forma individualizada**

Cuando una entidad no logra identificar el costo histórico de los bienes de forma individualizada, es procedente utilizar como alternativa el registro a partir de un avalúo técnico, para lo cual debe aplicar el siguiente procedimiento, aplicable únicamente a los bienes que se encuentren bajo estas circunstancias:

A. Retiro de los saldos existentes

Retirar saldos existentes en las cuentas 1605-TERRENOS, 1640-EDIFICACIONES, 1920--BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR)

Reconocer débitos en las cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), y créditos en la cuentas 1605-TERRENOS, 1640-EDIFICACIONES, y 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia se debe reconocer mediante un débito o un crédito en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, dependiendo del resultado del estudio realizado donde se determinó un mayor o menor valor en el costo histórico de los bienes.

B. Retiro de los saldos reconocidos como valorizaciones y superávit por valorizaciones

Se deberán eliminar los saldos reconocidos en las cuentas correspondientes, mediante un débito en la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y un crédito la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

C. Reincorporación de los bienes con base en el avalúo técnico.

Con posterioridad al reconocimiento de los ajustes señalados en los literales anteriores, la entidad debe incorporar nuevamente los bienes por el resultante del avalúo técnico, para lo cual reconocerá un débito en la subcuentas correspondientes de las cuentas 1605-TERRENOS, 1640-EDIFICACIONES, y 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, constituyéndose así el valor registrado en un nuevo valor de entrada o costo histórico.

En ese orden de ideas, y considerando que la información contable debe reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental, la entidad debe proceder a realizar los ajustes que se deriven del procedimiento anteriormente señalado, al paso que se requiere estimar una nueva vida útil y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización respectiva, sobre la base del nuevo costo histórico. En notas a los Estados Contables deberá revelarse este hecho con el fin de que los distintos usuarios de la información contable de la entidad tengan conocimiento de la situación presentada.

Este procedimiento aplica de manera excepcional y no puede convertirse en una práctica permanente para resolver situaciones y manejos que a todas luces se configuran como una inobservancia de la regulación contable pública, y sin perjuicio de las investigaciones de orden administrativo, fiscal o penal que eventualmente pudieran suscitarse.

CONCEPTO No. 20152000046711 DEL 23-12-15

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
----------------------------	--

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.

Doctora
 DEYANID PEÑA VARELA
 Asesora Control Interno
 EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.
 Chiquinquirá BOYACA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 9 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005429-2 mediante el cual manifiesta:

“El presente se quiere exponer la siguiente situación:

El Ministerio de vivienda ciudad y territorio atreves(sic) del viceministerio de agua potable y saneamiento básico siguiendo el marco de lo establecido en la resolución 0379 de 2012 y verificando el cumplimiento de los requisitos legales, técnicos financieros y ambientales viabilizo y aprobó el proyecto del sector agua potable y saneamiento básico dentro del programa AGUA PARA LA PROSPERIDAD con el proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas (PTAR) en el municipio de Chiquinquirá— Boyacá “ fue radicado ante el 22 de agosto del 2012

Para la ejecución del proyecto referido el 31 de diciembre del 2012, se suscribió el marco del convenio interadministrativo 109 /2013 de cooperación celebrado entre el ministerio de vivienda ciudad y la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá cuyo objeto es “Aunar esfuerzo para apoyar la construcción e interventoría del proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas PTAR en el municipio de Chiquinquirá y

establecer las condiciones para hacer efectivo el apoyo financiero de la nación al municipio de Chiquinquirá departamento de Boyacá”, para la ejecución del proyecto se financiará por el ministerio por un valor de \$19.655.556.088 y la corporación autónoma regional CAR \$2.434.403.736 para un valor total \$22.089089.959.824 que se destinarán para la construcción y suministro \$437.199.038 para el seguimiento y \$1.767.196.786 para la interventoría para total \$24.294.355.648

Para el desarrollo del objeto del contrato referido FINDETER suscribió con la FIDUCIARIA BOGOTA S.A. un contrato de fiducia mercantil que tiene como alcance entre otras cosas adjudicación de las obras y las interventorías mismas es por esto que mediante la convocatoria PAF-ATF-044-2013 se adjudicó el contrato de la obra CONSORCIO ALIANZA YDN CHIQUINQUIRA el día 2 de abril de 2013 por un valor de \$21.142.407.457 con una ejecución en de 24 meses el acta de inicio de obra se genera el día 16 de mayo de 2013, así la fecha de terminación es el día 15 de mayo de 2015.

Que en el marco del convenio 109 de 2013 de interadministrativo de cooperación técnica y apoyo financiero celebrado entre el ministerio de vivienda ciudad y territorio, la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A, corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá Boyacá. CLAUSULA CUARTA obligaciones del municipio numeral 12) Garantizar la operación de la infraestructura afecta a la prestación del servicio de alcantarillado objeto del presente convenio a través de la empresa de servicios públicos domiciliarios que preste los servicios de agua potable y saneamiento básico en el municipio.

Que mediante escritura pública No 320 de 27 de abril de 1999, se formalizo la transformación de la empresa de servicios públicos de Chiquinquirá establecimiento público, en empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., de orden municipal.

Que la empresa es una entidad de carácter industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., que tiene por objeto principal la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, y las actividades complementarias de los mismos.

Que en el artículo 87, numeral 87.9 de la ley 142 de 1994, modificado por el artículo 99 de la ley 1450 de 2011, dispone lo siguiente:

“87.9 Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos Domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos”.

Que mediante Artículo 2º Metodología de cálculo de los costos de referencia por aportes bajo condición de las entidades públicas a las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado en la resolución CRA 464 DE 2008 por la cual se establece la metodología de cálculo de los descuentos en las tarifas de los usuarios por los aportes de bienes y de derechos de los que trata el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007, que modificó el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado. La cual deberá ser aplicada por parte de la empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P.

Que empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P. operará y mantener la Planta de tratamiento de agua residual PTAR por un valor de VEINTIÚN MIL CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES CUATRO CIENTOS SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y SIETE PESOS (\$21. 142.407.457. oo) M/Cte.

La planta de tratamiento de agua residual PTAR se compone de:

- 1. Estructura de bombeo unificada*
- 2. Tratamiento preliminar*
- 3. Cuatro tanques tipo SBR (Secuencia Biológica Reactor)*
- 4. Sistema de desinfección UV*
- 5. Subestación eléctrica y planta de suplencia.*
- 6. Caseta de control, subestación eléctrica, Cuatro (4) sopladores y caseta de lodos.*
- 7. Sistema de deshidratación de lodos*
- 8. Sistema de drenaje en tubería Novafort desde 8” hasta 39”*
- 9. Sistema general de tuberías para procesos en hierro dúctil desde 4” hasta 24”*
- 10. Cerramiento perimetral en malla eslabonada.*

Que mediante convenio de aporte bajo condición el municipio de Chiquinquirá transferirá la planta de tratamiento de agua residual. Donde expresa “el presente convenio no implica situación de fondos, ni incorporación de los recursos en el presupuesto o patrimonio autónomo de la empresa EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.”

Por lo anterior quiero formular la siguiente pregunta.

1 ¿Cómo se contabilizara y bajo que código en el plan único de cuentas de la cuenta, que se afectara para el control de la planta de tratamiento de agua residual?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

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

[...]

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no

impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

[...]

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

[...]

2.2 Medición

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

El Catálogo general de cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluido en la Resolución 139 de 2015 el cual establece:

4430 SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que,

dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.*

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

“CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS

y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar a partir de los marcos normativos vigentes a la fecha en la que realiza su consulta, lo siguiente:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato y los acuerdos interadministrativos, no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., evaluar con base en el acuerdo o contrato a través del cual le hacen entrega de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, el grado de control sobre la misma y que fue entregada por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales le generará beneficios económicos futuros a la empresa.
- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- Usará La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por la mayor parte de la vida económica del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. determina que La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales es un activo, procederá a registrarlo por el valor en libros que está reconocido en los estados financieros del Municipio, el cual es de

\$21.142.407.457 millones de pesos, debitando la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y acreditando las subcuenta 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Luego de reconocer La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

En caso contrario, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo de La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por el plazo pactado en el acuerdo. Para realizar lo anterior, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre una Planta de Tratamiento de Aguas Residuales y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA. Este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000046731 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Avalúo técnico e individualización de bienes totalmente depreciados que aún continúan en uso

Doctor
HERNEY ROJAS ARENAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 9 de Noviembre de 2015, radicado con el número 2015550005399-2 mediante el cual manifiesta:

“Soy, Herney Rojas Arenas, abogado. Fui Gerente de una EICE un año en 2011. La Contraloría me acusó de no haber hecho avalúos de los bienes muebles en ese año. Un dictamen técnico de apoyo en la Procuraduría dictaminó que no se hicieron desde que salió la circular externa de la Contaduría General de la Nación 060 de 2005, y sin embargo sólo investigan el año 2010 y 2011.

También se dice en el pliego de cargos que se me abrió, apoyados en el dictamen técnico, que no se llevaban totalmente separados los bienes muebles contablemente, y que algunos como decir, escritorios se llevaban en forma grupal. dice (Sic) así:

“El método utilizado para la determinación de la depreciación de los activos desde el año 2008, es el de Línea Recta. *La depreciación se calcula de forma individual para algunos activos, tales como edificios, vehículos y equipo de juego de lotería; y se calcula por grupos para otros activos en los cuales se agrupa por adquisiciones. La depreciación no se calcula de forma individual, en términos generales.”*

De conformidad con lo anterior requiero me colabore con lo siguiente para mi defensa, lo cual le agradeceré inmensamente:

- 1. Como quiera que la resolución 354 de 2007 de la CONTADURÍA derogó la mayor parte de las normas anteriores, me aclare si las circulares externas por las cuales me investigan 011 de 1996 y 060 de 2005 s (sic) encuentran vigente (Sic) o derogadas.*
- 2. Si es un imperativo legal según la CONTADURÍA realizar avalúos a los bienes muebles, independientemente de que ya hayan cumplido el tiempo de su vida útil.*
- 3. Si es una falta legal según la CONTADURÍA que algunos bienes que ya cumplieron su vida útil se contabilicen en forma grupal.*
- 4. Si en el caso hipotético de que las circulares mencionadas estén vigentes, existe doctrina de la CONTADURÍA sobre el manejo que se debe hacer a la depreciación de los bienes muebles, de acuerdo con esas circulares.”*

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

CONSIDERACIONES

- SOBRE LAS CIRCULARES EXTERNAS 011 DE 1996 Y 060 DE 2005:

La Circular Externas 011 de 1996, impartía instrucciones, sobre las Normas técnicas relativas al reconocimiento y valuación de los activos, correspondientes a los conceptos de Depreciación, Agotamiento, Amortización y Provisión.

La Circular Externas 060 de 2005, contenían los procedimientos relacionados con los efectos contables de los avalúos de los bienes muebles e inmuebles, de los entes públicos sujetos al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

Estas circulares fueron derogadas por la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

RESPECTO A LAS PREGUNTAS 2, 3 Y 4, QUE TRATAN SOBRE EL AVALÚO TÉCNICO DE BIENES DEPRECIADOS Y SOBRE EL RECONOCIMIENTO INDIVIDUAL DE LOS MISMOS:

El párrafo 169 del Marco Conceptual contenido en el Manual de Procedimientos de Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“(...)”

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

(...). La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. (...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS.

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

(...)

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

(...)

18. ACTUALIZACIÓN.

(...)

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. Subrayado fuera del texto)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación". (Subrayado fuera de texto)

(...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

(...)

De otra parte, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

3.6. Actualización de los valores.

En el Caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Respecto a las preguntas 1 y 4 relacionadas con las circulares externas No. 011 de 1996 y 060 de 2005, dichas circulares no se encuentran vigentes puesto que han sido derogadas por la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, actualmente vigente.

Respecto a la pregunta 2: “Si es un imperativo legal según la CONTADURÍA realizar avalúos a los bienes muebles, independientemente de que ya hayan cumplido el tiempo de su vida útil.”

Es imperativo de la regulación contable, efectuar los procesos de actualización de las Propiedades, planta y Equipo de los cuales se deriva un potencial de servicios y los bienes que no tienen vida útil no cumplen con esta condición. En consecuencia, no es viable pensar en que sea un imperativo incurrir en costos de actualización de bienes que por

haber terminado su vida útil no se encuentran generando beneficios económicos ni reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, si la entidad tenía bienes en servicio y con vida útil agotada, significa que incumplió el Régimen de Contabilidad Pública en el sentido en que anualmente debió revisar la vida útil y reestimarla y por consiguiente efectuar los procesos de actualización de su valor económico, bajo el criterio obligante mencionado en el párrafo anterior.

En relación con la pregunta 3: " *Si es una falta legal según la CONTADURÍA que algunos bienes que ya cumplieron su vida útil se contabilicen en forma grupal*"

Los bienes, de las entidades deben identificarse de manera individual de conformidad con lo establecido en los numerales 3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. y 3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

No es lógico pensar que los bienes que ya cumplieron su vida útil se contabilicen en forma grupal, toda vez que en esas circunstancias no se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, razón por la cual, llegado ese momento deben darse de baja y sacarse del Estado de situación financiera denominado balance.

CONCEPTO No. 20152000044081 DEL 25-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable por retiro e incorporación de bien mueble defectuoso, en ejercicio de la garantía ofrecida por el proveedor

Doctora
LUISA RESTREPO MARTINEZ
Profesional Especializado Contadora
Corporación Autónoma Regional de Risaralda
Pereira Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004987-2 en la cual manifiesta:

“(...) Se requiere reconocimiento contable de las siguientes situaciones:

- 1. Retiro de bien mueble defectuoso por cambio en garantía.*
- 2. Ingreso de bien mueble por reposición en garantía, por mayor valor al retirado en el punto 1”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Las Normas técnicas sobre el Costo Histórico y los Ingresos definidas en los párrafos 132 y 264 del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*132 **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos del reconocimiento contable se aplicará como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precios de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.*

(...)

*264 **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos (...)” (Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El reconocimiento contable del retiro de un bien mueble defectuoso por cambio en garantía, y la incorporación de un nuevo elemento recibido debe realizarse mediante un débito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien incorporado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y en las respectivas subcuentas, de las cuentas

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia, es decir el mayor valor reconocido por el bien recibido, se registra con un crédito en la subcuenta 481090 Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS

Otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000035631 del 04-09-2015
 20152000010771 del 09-04-2015
 20152000032781 del 10-08-2015
 20152000044761 del 03-12-2015
 20152000045481 del 14-12-2015
 20152000046831 del 23-12-2015
 20152000046961 del 28-12-2015

1.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20152000026251 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes De Uso Público E Históricos Y Culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles como parte de la red infraestructura vial terrestre

Doctora
 MONICA EUGENIA ALVAREZ GUTIERREZ
 Director Operativo de Asuntos Contables
 ALCALDÍA DE PEREIRA (RISARALDA)
 Pereira (Risaralda)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha 12 de mayo de 2015, radicada con el número 20155500024862, en la cual manifiesta:

“Teniendo presente que en la red terrestre se hace necesario la construcción de andenes, los cuales tienen un costo adicional, al de las vías como tales, le solicito muy respetuosamente, (SIC) si los andenes incrementan el valor de los bienes de uso y beneficio público y por ende el valor del patrimonio del Municipio de Pereira.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 674 del Código Civil establece que:

“Se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio. (Subrayado fuera de texto)

Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”.

En este sentido, el expediente 16596 de 2001 del Consejo de Estado expresa:

(...) Los bienes de uso público universal o bienes públicos del territorio son aquellos que, si bien su dominio es igualmente de la República, su uso pertenece a todos los habitantes del territorio y están a su servicio permanente (como el de calles, plazas, parques, puentes, caminos, ejidos, etc.). Es decir, que por su propia naturaleza, en general, respecto a estos bienes ninguna entidad estatal tiene la titularidad de dominio similar a la de un particular, puesto que están destinados al servicio de todos los habitantes. De allí que se ha afirmado que sobre ellos el Estado ejerce fundamentalmente derechos de administración y de policía, en orden a garantizar y proteger precisamente su uso y goce común, por motivos de interés general (art. 1° de la Carta Política). (Subrayado fuera de texto)

(...) BIENES DE USO PÚBLICO- Características

Las características de los bienes de uso público, son las siguientes: -Son bienes de dominio público que se caracterizan por su afectación a una finalidad pública, porque su uso y goce pertenecen a la comunidad, por motivos de interés general (art. 1° Superior). - El titular del derecho de dominio es la Nación y, en general, las entidades estatales correspondientes ejercen facultades especiales de administración, protección, control y de policía. -Se encuentran determinados por la Constitución o por la ley (art. 63 Superior). - Están sujetos a un régimen jurídico por virtud del cual gozan de privilegios tales como la inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, que los colocan por fuera del comercio”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el párrafo 179 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica para el reconocimiento de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, establece lo siguiente:

“179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto. Así mismo, el párrafo 180 señala que “El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, como:

“el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados”.

También la normatividad contable pública describe la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, como:

“el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad”.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega. 2- El valor de la rehabilitación o mejoramiento”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se ratifica lo expresado en la Doctrina Contable Pública emitida mediante concepto No. 201010-147997 del 22 de noviembre de 2010, en el que se concluyó que los andenes y sardineles destinados al uso de la comunidad son considerados bienes de dominio público y de acuerdo con la norma técnica de contabilidad pública deben ser tratados contablemente como bienes de uso público.

En el citado concepto se señaló que los costos incurridos durante la construcción, mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público, se acumulan en la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 1703-MATERIALES, 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y

SERVICIOS NACIONALES y 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Una vez culmine la construcción y se entreguen al servicio de la comunidad, el Municipio deberá proceder a reclasificarlos con un débito en la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

En el caso en el que las erogaciones tengan por objeto el mantenimiento de los bienes de uso público, se deben reconocer como un gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES.

También es de señalar, que los bienes de beneficio y uso público sólo se reconocen en la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO cuando exista una medición monetaria confiable para efectos de establecer el valor de los bienes, en caso de que no exista, la entidad contable pública debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

CONCEPTO 20152000033391 DEL 12-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes De Uso Público E Históricos Y Culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento del costo de construcción del Museo de la Memoria en la ciudad de Bogotá, D.C.

Doctora
 ESPERANZA BELTRAN BLANCO
 Profesional Especializada - Funciones de Contadora
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio radicado con el número 2015-550-003272-2, en el que informa que: *“Dando cumplimiento a lo estipulado en el artículo 178 de la Ley 1448 de 2011, que define como función general del Centro de Memoria Histórica” Diseñar, crear y administrar un Museo de la Memoria, destinado a lograr el fortalecimiento de la memoria colectiva acerca de los hechos desarrollados en la historia reciente de la violencia en Colombia”, se ha firmado el Convenio Interadministrativo 1281 de 2014 cuyo objeto es aunar esfuerzos y*

adelantar acciones de cooperación por parte del IDU, el DADEP y el Centro de Memoria histórica para la realización del proyecto CAD- construcción del Museo de la Memoria en la ciudad de Bogotá, D.C.”

Por lo anterior se consulta lo siguiente:

“Como la construcción del museo estará a cargo del CMH, quisiera conocer el manejo contable que debo dar a los recursos que se giren para tal efecto teniendo en cuenta que el predio sobre el cual se construirá se localiza en el área denominada “Ala Solar” que forma parte del Conjunto Monumental del Centro Administrativo Distrital y siendo su destinación “Plaza Pública”, que aunque el acta reitera la entrega y utilización del predio, no hay transferencia de dominio en este acto”

Posteriormente, en respuesta a la solicitud de la Contaduría para que se ampliara la información sobre las características jurídicas del predio, se dio respuesta por medio de correo electrónico donde se informó que se adelantó consultas en las entidades intervinientes en el convenio, sobre la propiedad del ala solar y se concluyó que el predio fue adquirido por el Fondo de Valorización de Bogotá-FVB, entidad que al liquidarse debió trasladarlo al IDU, ya que todo el patrimonio del FVB constituía el patrimonio del IDU. Por su parte, la contadora del DADEP informó que la propiedad del predio no va a ser transferida y que se encuentra registrado en el DADEP como un Predio Fiscal.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1448 de 2011 en los artículos 145 y 148 establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 145. ACCIONES EN MATERIA DE MEMORIA HISTÓRICA. *Dentro de las acciones en materia de memoria histórica se entenderán comprendidas, bien sean desarrolladas por iniciativa privada o por el Centro de Memoria Histórica, las siguientes:*

1. Integrar un archivo con los documentos originales o copias fidedignas de todos los hechos victimizantes a los que hace referencia la presente ley, así como la documentación sobre procesos similares en otros países, que reposen en sitios como museos, bibliotecas o archivos de entidades del Estado. (...)”

ARTÍCULO 148. FUNCIONES DEL CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA. *Son funciones generales del Centro de Memoria Histórica, sin perjuicio de las que se determinen en el Decreto que fije su estructura y funcionamiento: Diseñar, crear y administrar un Museo de la Memoria, destinado a lograr el fortalecimiento de la memoria colectiva acerca de los hechos desarrollados en la historia reciente de la violencia en Colombia.* (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de dicha ley el Decreto 4800 de 2011, prescribió que:

“Artículo 188. Museo Nacional de la Memoria. El Consejo Directivo del Centro de Memoria Histórica diseñará, creará y administrará el Museo Nacional de la Memoria y adoptará los lineamientos de contenido y forma de presentación con la asesoría técnica del Museo Nacional de Colombia. Para el efecto, podrá encargar el diseño, preparación de contenidos, concertación con las víctimas y demás trámites que se requieran para el inicio de la puesta en marcha del Museo, a una comisión de expertos con el apoyo y participación de entidades privadas, o a través del mecanismo que el Consejo Directivo considere apropiado.

El Consejo Directivo del Centro de Memoria Histórica deberá promover la territorialización de las actividades del Museo, mediante mecanismos de desconcentración, delegación o descentralización.” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, el Distrito Capital haciendo uso de instrumentos jurídicos relacionados con la reglamentación del espacio público tales como: la Ley 9a de 1989, el Decreto Nacional 1504 de 1998, la Ley 388 de 1997 y los Decretos Distritales 190 de 2004 y 215 de 2005, además de los artículos 145 y 148 de la Ley 1448 de 2011, antes mencionada, expidió el Decreto Distrital 632 de 2014 mediante el cual adoptó el Proyecto de Diseño Urbano Eje de la Paz y la Memoria, que integra diferentes Conjuntos Monumentales de Espacio Público en la ciudad de Bogotá D.C., en el artículo primero define el objetivo del mismo en los siguientes términos:

Artículo 1°. - Objeto. El proyecto de diseño urbano "Eje de la Paz y la Memoria" tiene por objeto fortalecer un espacio urbano de reconocimiento y remembranza de los hechos y víctimas de la violencia, a partir de transformaciones en tomo a los Conjuntos Monumentales de Espacio Público localizados alrededor del eje de la Avenida Jorge Eliécer Gaitán (Calle 26), con el fin de contribuir a la reparación integral de las víctimas de hechos violentos ocurridos en la historia reciente de la ciudad y el país. (Subrayado fuera de texto).

En cumplimiento de este decreto y del Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 1281 de 2014, mediante el cual, el Instituto de Desarrollo Urbano -IDU-, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - DADEP- Y el Centro de Memoria Histórica -CMH- acordaron aunar esfuerzos y adelantar acciones de cooperación para la realización del Proyecto CAD - construcción del Museo de la Memoria en la ciudad de Bogotá D.C., en consideración a que corresponde a uno de los Conjuntos Monumentales ampliando el Conjunto Monumental del CAD, se firmó el acta especial donde se reiteró la entrega y utilización del predio por parte del Centro Nacional de Memoria Histórica , para construcción del Museo de la Memoria y se aclara que la construcción y administración estará a cargo del CNMH, directa o indirectamente o la entidad que defina la ley.

Lo anterior, genera incertidumbre sobre la naturaleza jurídica del predio donde se realizará el proyecto, toda vez que con la promulgación del Decreto Distrital 632 de 2014, se podría concluir que el mismo cambia la naturaleza jurídica del predio como un bien de uso público, en contravía de lo afirmado por la contadora del FAEP, que asegura que es un bien fiscal.

Para efectos de determinar el tratamiento contable, aplicado a los recursos que se giren para la construcción del museo que estará a cargo del CMH, es necesario tener en cuenta las Normas Técnica de Contabilidad Pública relativas a las Propiedades, planta y equipo y a los Bienes de uso público e históricos y culturales, contenidas en los párrafos 165 al 183 del Plan General de Contabilidad Pública, que establecen lo siguiente:

*“165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”*

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

(...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará

por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.

(...)

Bienes de uso público e históricos y culturales

*176. **Noción.** Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.*

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.

183. Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros.

En este contexto, el párrafo 132 del PGCP se define lo siguiente: **“Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista

ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

De otra parte, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contempla lo siguiente:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

Para el efecto de controlar los bienes que son administrados por la entidad pero la propiedad es de otras entidades contables públicas, el Catálogo General de Cuentas del

RCP incorporó la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, con la siguiente descripción:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en particular el hecho de que los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización, se concluye que el manejo contable que debe dar a los recursos que se giren para la construcción del Museo de Memoria Histórica es registrar un débito en la subcuenta 170508-Museos, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda según la obligación adquirida, bajo el entendido que existe consentimiento expreso del titular del terreno, para que el Centro Nacional de Memoria Histórica-CNMH construya en este, el museo objeto de la consulta.

Ahora bien, dado que no existe claridad sobre la naturaleza jurídica del terreno, a continuación se presentan las alternativas de registro, según corresponda a la realidad jurídica que deberá esclarecerse por parte de las entidades intervinientes:

- Si dicho bien efectivamente es un bien fiscal como se plantea en la información enviada vía e-mail, se debe aplicar lo establecido en el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el CNMH debe registrar por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta 160505-Terrenos de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1605-TERRENOS y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.
- Si el predio es un bien de uso público, la entidad cedente del terreno debe reclasificar el bien a la subcuenta 172090-Otros bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros de cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS y el CNMH debe controlar

dicha situación, debitando la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20152000034991 DEL 28-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMA	Bienes De Uso Público E Históricos Y Culturales
	SUBTEMA	Procedimiento de registro de las Amortizaciones de los Bienes de Uso

Doctor
ARIEL VEGA ORDOÑEZ
Coordinador Grupo Contabilidad
Instituto Nacional de Vías
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 10 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003483-2 mediante el cual manifiesta:

“La Contraloría General de la República como resultado de la auditoria regular a los estados financieros del INVIAS con corte a 31 de diciembre de 2014, incluyó algunos hallazgos que han generado conceptos encontrados, con el fin de clarificar cuales son los procedimientos más adecuados y ajustados a los establecidos por la Contaduría General de la Nación, cordialmente le solicito se conceptúe sobre si los procedimientos utilizados por el INVIAS se ajustan a lo establecido por esa Entidad.

En el escrito donde la Contraloría General de la República manifestó la opinión sobre la Razonabilidad de los Estados Contables, objetó el procedimiento utilizado por el INVIAS para el registro de las Amortizaciones de los Bienes de Uso Público; históricamente el Instituto ha registrado mensualmente en la Contabilidad la Amortización de los Bienes de Uso Público a partir del mes siguiente al cual se efectúan los respectivos registros Contables en la cuenta 1710 Bienes de uso Público en Servicio, calculado individualmente

por cada bien y teniendo en cuenta la vida útil de cada uno de ellos previamente definida mediante Resolución Interna.

*Igualmente el ente Auditor manifestó en el hallazgo 22 relacionado con el Registro Contable de los recursos ejecutados para el mantenimiento de vías que no están a cargo del Instituto “...se observa que estos recursos se están registrando en la subcuenta 521113-Mantenimiento, indistintamente, cuando la Contaduría General de la Nación conceptúa que cuando se trate de la ejecución de obras en Vías Departamentales, INVIAS afectará la subcuenta 551167- Asignación de bienes y servicios, **(asumimos que hace referencia a la subcuenta 521167)** según el alcance de las obras y si implican la construcción, mejoramiento o rehabilitación de Vías y en caso de que la inversión corresponda a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación debita la subcuenta 521113 Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES”, el resaltado es nuestro.”*

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

CONSIDERACIONES

En el título II del Capítulo Único del plan general de Contabilidad Pública se establece:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

[...]

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

[...]

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien,

excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto.

[...]

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.”(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en el Catálogo general de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública se establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1785 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 312806-Amortización de Bienes de Uso Público y 327005-Amortización de Bienes de Uso Público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la amortización acumulada de los bienes entregados o trasladados a otros entes públicos.
- El valor de la amortización de los bienes retirados del servicio por deterioro, destrucción u otras causas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la amortización calculada periódicamente.

3270 PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las estimaciones de carácter económico en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor reclasificado de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable.
- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.

5211 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910- Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por cada concepto.
- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

- 23. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”(Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Concepto 20142000034841 del 18 de diciembre de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación, en sus conclusiones establece:

a. *“Entrega y legalización de los recursos en el INVÍAS.*

*Cuando se trate de la ejecución de obras en vías departamentales, INVÍAS afectará la subcuenta **551167-Asignación de bienes y servicios**, según el alcance de las obras y si implican la construcción, mejoramiento o rehabilitación de las vías y en caso de que la inversión corresponda a la ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debita la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, Frente a este caso específico no se configura una operación recíproca reportable, por cuanto INVÍAS afecta una cuenta de resultado y la entidad territorial por ser la entidad a cargo de la red vial departamental incorpora el bien mediante una cuenta de patrimonio.”(Subrayado fuera del Texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- De acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de contabilidad pública con relación a los Bienes de uso público e históricos y culturales, aquellos bienes de uso público que no se encuentren inmersos en contratos de concesión deberán ser amortizados para reconocer la pérdida de su capacidad operacional por su utilización y su registro afectará directamente el patrimonio; las amortizaciones se deberán revelar por separado para cada bien de uso público como un menor valor del mismo.

Para el registro de las correspondientes amortizaciones de los bienes de Uso Público, una entidad como el Instituto Nacional de Vías—INVÍAS, deberá establecer previamente las alícuotas correspondientes, y registrarlas realizando un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3270 PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES por el valor de dichas alícuotas y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1785 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO.

Dichos registros deberán realizarse de forma cronológica atendiendo al principio de Registro, es decir, INVÍAS registrará los valores de las alícuotas por amortización en el correspondiente periodo en que surgen las pérdidas de la capacidad operacional por la utilización de los Bienes de uso público que tiene a su cargo.

- Dando alcance al concepto 20142000034841 del 18 de diciembre de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación, me permito manifestar que la subcuenta 551167-Asignación de bienes y servicios que se cita en la conclusión de dicho concepto, corresponde efectivamente a la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, circunstancia que no afecta el sentido inicialmente dado al mismo.

CONCEPTO No. 20152000036091 DEL 10-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes De Uso Público E Históricos Y Culturales Gasto Público Social
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos que se derivan de la ejecución de convenios interadministrativos suscritos por entidades nacionales, departamentales y/o municipales, celebrados con el propósito de coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad territorial receptora y ejecutora de los recursos.

Doctora
OLGA LUCIA GALLO CARDONA
Contadora
Municipio de El Peñol
El Peñol (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de julio 30 de 2015, radicada con el No. 2015-550-0003760-2, donde manifiesta:

“Asunto: Tratamiento contable de los recursos recibidos y ejecutados de convenios interadministrativos.

En el Municipio de El Peñol Antioquia, se están desarrollando varios proyectos, con recursos de cofinanciación con entidades del nivel nacional, departamental y entidades descentralizadas del nivel departamental y municipal.

Los recursos aportados por las entidades cofinanciadoras son para el desarrollo de proyectos de:

- *Construcción y mantenimiento de infraestructura deportiva.*

- *Mantenimiento de vías.*
- *Protección del medio ambiente, reforestación, manejo de residuos sólidos.*

De conformidad con lo establecido en los conceptos 2012-140648 de la CGN, que establece que estos recursos deben ser registrados en la cuenta 2453 Recursos recibidos en Administración, y que la entidad aportante los registra en 1424 Recursos entregados en administración.

En la ejecución la entidad que recibe y ejecuta, debita la cuenta 2453 y acredita el patrimonio y al mismo tiempo debita la 16 (SIC) cuenta del activo y acredita la 24 (SIC) cuenta por pagar a proveedores, y la entidad aportante acredita 1424 Recursos entregados en Administración y debita un (SIC) 55 gasto público social.

Frente a lo anterior se presenta las siguientes inquietudes:

1- Si el objeto del convenio es la construcción de bienes materiales que incrementan el patrimonio de la entidad que recibe y ejecuta y no tiene contraprestación para la entidad aportante.

¿A los recursos aportados se les puede dar el tratamiento de aporte o transferencia?

2- En los convenios en los que el desarrollo del objeto representa un gasto público social para la entidad ejecutora, por ejemplo el manejo de residuos sólidos y para la entidad aportante también es gasto público social.

- ***¿Estos valores no quedan doblemente registrados como gasto?***
- ***Al registrarse una cuenta por pagar y no un ingreso al momento de recibir los aportes por parte de la entidad beneficiaria, y en la ejecución un gasto. ¿Esto no tiene un efecto negativo en el Estado De Actividad Financiera, Económica Y Social?***
- ***¿A los recursos aportados se les puede dar el tratamiento de aporte o transferencia?***

Al consultar con colegas que manejan recursos de convenios interadministrativos en municipios de la región, se observa que en general se presentan las mismas inquietudes frente al registro de estos recursos.

CONSIDERACIONES

En primer lugar se debe determinar si la entidad se encuentra ejecutando un Convenio Interadministrativo o si está frente a un Contrato Interadministrativo. Al respecto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero Ponente (E): Mauricio Fajardo Gómez, en Acción de Controversias Contractuales de fecha 23 de junio de 2010, indicó:

"se puede señalar que los convenios o contratos interadministrativos tienen como características principales las siguientes: **(i)** constituyen verdaderos contratos en los términos del Código de Comercio cuando su objeto lo constituyen obligaciones patrimoniales; **(ii)** tienen como fuente la autonomía contractual; **(iii)** son contratos nominados puesto que están mencionados en la ley²³; **(iv)** son contratos atípicos desde la perspectiva legal dado que se advierte la ausencia de unas normas que de manera detallada los disciplinen, los expliquen y los desarrollen, como sí las tienen los contratos típicos, por ejemplo compra venta, arrendamiento, mandato, etc. **(v)** la normatividad a la cual se encuentran sujetos en principio es la del Estatuto General de Contratación, en atención a que las partes que los celebran son entidades estatales y, por consiguiente, también se obligan a las disposiciones que resulten pertinentes del Código Civil y del Código de Comercio; **(vi)** dan lugar a la creación de obligaciones jurídicamente exigibles; **(vii)** persiguen una finalidad común a través de la realización de intereses compartidos entre las entidades vinculadas; **(viii)** la acción mediante la cual se deben ventilar las diferencias que sobre el particular surjan es la de controversias contractuales." (Subrayados fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública en los párrafos 103, 104 y 106 señalan:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad

(...)

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública, en las normas técnicas para el reconocimiento y revelación de los ingresos, párrafo 269, referido a las transferencias, establece lo siguiente:

²³ Ley 489 de 1998, Artículo 95.

“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados; 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo.” (...)

La cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se describe:

“2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110- Depósitos en Instituciones Financieras”.

De otro lado, la Contaduría General de la Nación en la doctrina contable expedida con anterioridad ha reiterado que el tratamiento contable para los eventos originados en la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos depende del análisis de la realidad económica y jurídica subyacente para cada caso en particular. A continuación se citan algunas de las conclusiones señaladas en diversos conceptos:

Por ejemplo, en el concepto 20142000001551 de febrero 11 de 2014, señaló:

“En relación con su solicitud, es pertinente señalar que en el reconocimiento contable de los hechos derivados de la entrega de recursos destinados a la ejecución de programas propios de la entidad, deberán considerarse las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de producir información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia de los programas.

Así mismo deberá considerarse que cuando en cumplimiento del objeto social la entidad pública celebra convenios o contratos interadministrativos con otras entidades públicas, para poder señalar el tratamiento contable a aplicar, es necesario analizar si los recursos destinados a la ejecución de los programas convenidos son

entregados para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, o para desarrollar el objeto que compete a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución y cumplimiento de un fin. En el primer caso, los recursos entregados se contabilizan como un gasto por transferencia y en el segundo caso constituyen un derecho”.

Mediante concepto 20142000009131 de marzo 4 de 2014, se indicó lo siguiente:

“Ahora bien, con los recursos recibidos y para dar cumplimiento a los planes de desarrollo aprobados, las entidades territoriales pueden realizar convenios con otras entidades públicas, en donde deberá analizarse si los recursos destinados a la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, evento en el cual se contabiliza un ingreso por Transferencia o para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, caso en el cual se constituyen una obligación. (Subrayado fuera de texto)

Mediante concepto 20142000033531 de diciembre 3 de 2014, cuando una entidad entrega recursos para la ejecución de proyectos, donde se establece que la entidad receptora debe entregar los bienes obtenidos formados o construidos en desarrollo de estos a la entidad de origen de los mismos, se señaló:

“La Contaduría General de la Nación en los párrafos 6 y 7 de la respuesta de la pregunta No. 1, del concepto 20122000023941 del 24 de agosto de 2012, dirigido a la Dra. Diana Patricia Díaz Marantes estableció: “En lo referente a si el Fondo Adaptación debe reconocer como construcciones en curso, los bienes obtenidos producto de la ejecución de los contratos con los terceros, esto depende de lo pactado en dichos contratos. Por tanto, si en el contrato se establece que debe hacerse una entrega parcial de las obras al Fondo, este último debe proceder a reconocer la construcción en curso mediante un débito 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, según corresponda y una vez culminadas la obras reclasificar el activo a la cuenta que identifique que el bien se encuentra en servicio, en caso de que la entidad lo vaya a emplear y sea la beneficiaria del mismo, o proceder a realizar la entrega a la entidad que se haya acordado debe ser la propietaria y beneficiaria del bien.

Ahora bien, en caso de que se pacte que las obras realizadas deben ser entregadas por el contratista de manera parcial a las entidades beneficiarias de las mismas, diferentes al Fondo Adaptación no hay lugar a que estas obras sean reconocidas en la contabilidad de dicho Fondo sino en la contabilidad de la entidad beneficiaria, para lo cual estas últimas deben reconocer un débito 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 y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3255-PATRIMONIO

INSTITUCIONAL INCORPORADO, por tratarse de una entidad del sector descentralizado". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, sobre este punto reiteramos el tratamiento contable señalado en la consulta citada y para el caso del registro que le correspondería efectuar a las entidades beneficiarias cuando a ellas se les entregue directamente las obras, se precisa que la incorporación de estos bienes por parte de estas entidad se debe efectuar contra la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda a una entidad del sector central o descentralizado.

CONCLUSIONES

En principio es pertinente señalar que para el reconocimiento contable de los hechos derivados de la ejecución de recursos recibidos por un Municipio en desarrollo de un convenio interadministrativo, destinados a la ejecución de programas a su cargo, deberán considerarse las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de producir información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia de los programas.

En la doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación se ha reiterado que cuando se trate de convenios interadministrativos celebrados entre entidades públicas, por ejemplo, para la ejecución de proyectos de inversión física o para la atención de necesidades básicas insatisfechas de la población, el procedimiento contable dependerá de lo acordado en las cláusulas establecidas en ese tipo de actos jurídicos, en la medida que estas deben señalar, entre otros aspectos, el objeto y el alcance del mismo, la entidad responsable de su ejecución, los derechos y obligaciones de las partes, la titularidad y control de los recursos, la propiedad sobre los bienes obtenidos de la ejecución de los recursos, entidad que tiene a cargo la función de cometido estatal que se desarrolla con la utilización de los recursos aportados, la periodicidad y formalidades para su legalización y amortización, asuntos para los cuales deberá aplicarse el juicio profesional.

En relación con lo consultado, cuando en cumplimiento del objeto social a cargo de un Municipio, este celebra convenios o contratos interadministrativos con otras entidades públicas, para señalar el tratamiento contable a aplicar, es necesario analizar si los recursos destinados a la ejecución de los programas convenidos son entregados: (i) para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad territorial receptora y ejecutora de los recursos, (ii) si estos se reciben para desarrollar el objeto que compete a las entidades que entregan los recursos o, (iii) si el objetivo es complementar, subsidiar o concurrir en el cumplimiento de funciones compartidas por las entidades que intervienen en el mismo.

Consulta No. 1

Si se trata de un convenio interadministrativo suscrito entre entidades de diferente nivel de gobierno (Nación, Departamento o Municipio), bajo el supuesto que los dineros recibidos deben destinarse exclusivamente en la construcción, reconstrucción, mejoramiento o mantenimiento de infraestructuras públicas cuya titularidad, administración, mantenimiento y control le compete a un Municipio, que también es el encargado de la ejecución del convenio, y que no existe una contraprestación directa a favor de las entidades aportantes, se deberá entender que el propósito del convenio tiene como finalidad coadyuvar el cumplimiento del cometido estatal de esa entidad territorial (Municipio).

Si además de lo señalado en el párrafo anterior, se acuerda en las cláusulas del convenio interadministrativo, entre otras condiciones, que los dineros entregados deben destinarse exclusivamente al cumplimiento del objeto pactado, que tampoco pueden hacer unidad de caja con otros recursos del Municipio, que la entidad ejecutora de los mismos debe presentar reportes sobre la ejecución del proyecto o que las entidades aportantes pueden determinar aspectos sustantivos en cuanto a la ordenación del gasto y, que en caso que ello no ocurra, el Municipio debe reintegrar los dineros a las entidades de origen, quienes legalmente pueden hacer exigible esa devolución, el tratamiento contable será el siguiente:

24. Recepción de los recursos.

Cuando el Municipio reciba los dineros debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y reconocerá una obligación acreditando la Subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la Cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida que el Municipio ejecute el proyecto atendiendo las condiciones impuestas por las entidades en el convenio respectivo.

25. Ejecución de los recursos

Una vez cumplido el objeto pactado en el convenio o las condiciones preestablecidas en el mismo, la entidad ejecutora (receptora) reconocerá un gasto o un costo, según la naturaleza de la erogación, o en la cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, si se trata de la adquisición o formación de bienes relacionados con propiedades, planta y equipo, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago.

Si con lo anterior se entiende cumplidas las condiciones acordadas, se procederá a debitar la Subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la Cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS, acreditando la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El procedimiento anteriormente señalado también puede aplicarse cuando los dineros recibidos se destinan a la construcción, reconstrucción, mejoramiento rehabilitación,

mantenimiento o conservación de infraestructuras públicas cuya titularidad o propiedad se cede en favor del Municipio en las cláusulas del convenio o mediante acuerdos que se concreten formalmente en actos jurídicos diferentes.

Consulta No. 2

En relación con el segundo caso consultado, si la Nación y/o del Departamento, a través de un Municipio, ejecutan políticas públicas mediante la ejecución de recursos apropiados en los presupuestos de gastos de esa entidades mediante la suscripción de convenio interadministrativo suscritos con un Municipio, para el que unen esfuerzos en procura de solucionar necesidades básicas insatisfechas de la población en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación, deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la ciudadanía, de conformidad con las disposiciones legales, donde puede presentar como alternativas: (i) que el propósito sea coadyuvar al cumplimiento de las funciones de cometido estatal a cargo del Municipio, siendo esta entidad territorial la encargada de entregar directamente a la ciudadanía los beneficios representados en la atención de sus necesidades básicas insatisfechas (NBI) o (ii) que se trate de la ejecución de políticas sociales donde las entidades aportantes pretenden subsidiar, complementar o concurrir en la solución de las necesidades de los habitantes del Municipio respectivo; (iii) que no existe obligación por parte del Municipio de entregar bienes o servicios en favor de las entidades aportantes, es decir, que no existe contraprestación directa; y (iv) que la Nación o el Departamento, en las cláusulas del convenio, impusieron ciertas condiciones, en donde se dispuso que el Municipio debe destinar los dineros recibidos únicamente a la satisfacción de necesidades básicas insatisfechas (NBI) de la población a su cargo y, que en caso que ello no ocurra, debe reintegrar los dineros a las entidades aportantes. Bajo tales circunstancias, el tratamiento contable será el siguiente:

26. Recepción de los recursos.

Cuando el Municipio reciba los dineros debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y reconocerá una obligación acreditando la Subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la Cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida que el Municipio ejecute el proyecto atendiendo las condiciones impuestas por las entidades en el convenio respectivo.

27. Ejecución de los recursos

Una vez cumplido el objeto pactado en el convenio o las condiciones preestablecidas en el mismo, la entidad ejecutora (receptora) reconocerá mediante un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza de la erogación causada, en la Cuenta que corresponda del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si se trata de la atención de necesidades básicas insatisfechas de la población en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación, deporte y los orientados al bienestar general o al mejoramiento de la calidad de vida de la

ciudadanía, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago.

Si con lo anterior se entiende cumplidas las condiciones acordadas, se procederá a debitar la Subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la Cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS, acreditando la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En relación con ambos casos consultados, si en las cláusulas del convenio interadministrativo no se establece que el Municipio deba reintegrar los dineros a las entidades de origen si no se cumplen alguna de las condiciones impuestas por las entidades aportantes asociadas en el convenio, independientemente que éstas puedan efectuar algún tipo de interventoría sobre la ejecución de los recursos y solo cuando se conozca que las entidades aportantes expidieron el acto de reconocimiento de su obligación correlativa, el Municipio reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con ocasión del recaudo, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por último es muy importante precisar que el reconocimiento contable de una obligación surgida como consecuencia del recibo de recursos destinados al cumplimiento del objeto pactado en un convenio interadministrativo, será reconocida en la Subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando por ejemplo: (i) el objeto pactado en el convenio tiene como propósito desarrollar el cometido estatal de las entidades aportantes o, cuando en las cláusulas del convenio se acuerde, entre otras condiciones: (ii) que la competencia en relación con la administración, control y riesgos asociados respecto de los bienes se encuentran a cargo de las entidades aportantes diferentes al Municipio, (iii) cuando no se defina la titularidad sobre los bienes construidos, adquiridos o intervenidos en desarrollo del convenio, (iv) cuando existe contraprestación directa en favor de las entidades que entregan los recursos al Municipio para que sea este quien lo ejecute, (v) cuando se pacte en las cláusulas del convenio la posibilidad legal de que se deba reintegrar los dineros a las entidades aportantes si no se cumplen las condiciones previstas en el mismo o (vi) cuando la entidades aportantes son quienes que deciden sobre la ordenación del gasto y el destino o utilización de los recursos.

CONCEPTO No. 20152000038851 DEL 16-10-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Bienes De Uso Público E Históricos Y Culturales
	SUBTEMA	Amortización de bienes de uso público

Doctora
ALIX JOHANA LÓPEZ VAZQUEZ
Contadora
Alcaldía de Quibdó

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el No 2015-550-004489-2 en la que solicita se indique cual es el procedimiento para amortizar los bienes de uso público, que tiene registrados la Alcaldía de Quibdó, tales como plazas públicas, parques recreacionales, centro de desarrollo infantil y monumentos.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El tratamiento contable aplicable a los bienes objeto de su consulta, se encuentra desarrollado en la Norma técnica relativa los Bienes de uso público e histórico y cultural contenida en los párrafos 176 a 183 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública- RCP, en los siguientes términos:

“9.1.1.6. Bienes de uso público e históricos y culturales

*176. **Noción.** Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.*

177. Los bienes de uso público e histórico y cultural deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

(...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su

capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto.

(...)

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.

183. Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros.”
(Subrayado fuera de texto)

Para permitir el cumplimiento a lo prescrito en el párrafo 181 del PGCP, el Catalogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, incorporó las cuentas 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), con las siguientes descripciones y dinámicas:

“1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 312806-Amortización de Bienes de Uso Público y 327005-Amortización de Bienes de Uso Público.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

28. El valor de la amortización acumulada de los bienes entregados o trasladados a otros entes públicos.

29. El valor de la amortización de los bienes retirados del servicio por deterioro, destrucción u otras causas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la amortización calculada periódicamente.

(...)

3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales No renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable.
- El valor de las unidades extraídas de los recursos naturales no renovables cuando la explotación es llevada a cabo por un tercero.

SE ACREDITA CON:

- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal.

- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente mencionadas se concluye que los bienes destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, que no se encuentren amparados por contratos de concesión, deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización, para lo cual la alcaldía debe tener en cuenta la vida útil estimada del bien, y de existir; los costos de las rehabilitaciones y de mejoramiento.

Las amortizaciones deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos que reflejen el patrón de consumo del potencial de servicio que el bien incorpora, por lo tanto la Alcaldía, con base en la vida útil estimada del bien, debe determinar la alícuota de amortización periódica a ser reconocida y definir la periodicidad para el reconocimiento de dicha amortización.

Una vez establecida la alícuota de la amortización y definida la política sobre la periodicidad para su reconocimiento, la amortización se debe registrar debitando la subcuenta 312806-Amortización de bienes de uso público, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR).

Es importante precisar que los bienes históricos y culturales tales como los monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros, para los cuales debe existir el acto jurídico que los considere como históricos y/o culturales, no son objeto de reconocimiento de amortización.

Por otra parte, deben revisar si el centro de desarrollo infantil, cumple con la definición de un bien de uso público o con la definición de las Propiedades, planta y equipo según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20152000042731 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales Otros activos

SUBTEMA	Pertinencia de valorizaciones para Bienes históricos y culturales y bienes de arte y cultura
----------------	--

Doctora
 ARAMINTA BERNAL URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá - Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada el 7 de octubre de 2015, con el número 2015-550-004865-2 mediante la cual informa que *“El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores tiene registrado en la contabilidad todos los bienes de Arte y Cultura en la cuenta 1960, así como los inmuebles de interés histórico y cultural en la cuenta 1715, a los cuales, con el fin de ampararlos en las pólizas de seguros y en caso de siniestro sean reconocidos por el valor real y no por el histórico, se les viene realizando la valorización.”*

Con fundamento en lo anterior, se solicita conocer cuál es la metodología a seguir en lo sucesivo para efectos de asegurar este tipo de bienes teniendo en cuenta que el Fondo Rotatorio viene realizando la valorización, con el objeto de mantener los registros de los bienes de acuerdo con un valor real y no histórico y conceptuar acerca del tratamiento contable que se debe dar en relación con las mejoras y adiciones que se hacen a los inmuebles de interés histórico y cultural ya los bienes de arte y cultura, así como su efecto en la depreciación.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En correo electrónico del señor Isidro Palacios, radicado en esta entidad con el No. 2015-550-004857-2, en el cual se consulta el mismo tema indicando que la Contrataría General de la Nación determinó el siguiente hallazgo:

“La cuenta 1999 Valorizaciones por \$8.223.4 millones que representa el 10% del valor de los Activos en el Balance del Fondo Rotatorio al 31-12-2014, presenta sobreestimación por \$8.035 millones debido a que se vienen registrando en dicha cuenta la totalidad de los Bienes Especiales (bienes de arte y cultura) así como los valores de actualización a los mismos, calculados por el IPC anualmente hasta el año 2012, desconociendo que de conformidad con los párrafos 177 y 191 indicados, estos bienes no son susceptibles de actualización y se deben reconocer previa la existencia del acto jurídico que los considere como tales.”

Adicionalmente los registros no corresponden con la naturaleza de la cuenta Valorizaciones indicada y de otra parte se evidencia que el valor histórico de dichos bienes, no ha sido registrado en la cuenta correspondiente de Propiedad planta y equipo, tal como lo señala la Resolución 237 de 2010 de la CGN, en el Artículo 3°, que renombra los grupos, cuentas y sub cuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas, especialmente lo referido al Grupo 17.” (Subrayado fuera de texto).

Frente a lo anterior, se informa que “Los elementos corresponden a muebles que dejó la Presidencia de la República en su trasteo al Palacio de Nariño y del cual no se encontró informe alguno de traslado entre entidades, por ello en el avalúo se determinó su costo histórico.” y se confirma que “La actualización del valor de los activos mediante el uso del IPC, se elaboró a efecto de constituir las pólizas de seguro que las compañías requieren, para que la información se refleje contablemente con el fin de lograr el amparo por un monto adecuado, para evitar a futuro probables pérdidas económicas o detrimento patrimonial para la entidad; por ende este ministerio optó por actualizar el valor de los bienes dadas las circunstancias de uso, debido a que en los salones donde reposan existe tránsito y reuniones frecuentes de personas ajenas a la entidad, incrementando con ello el probable daño, avería o pérdida de estos.”

En este contexto es necesario indicar que el marco conceptual de Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, indica los propósitos que debe cumplir la información contable en los siguientes términos:

“6. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

Con relación a los objetivos asignados a la información contable, El Marco Conceptual, del Plan General de Contabilidad Pública establece que:

“84. Con el fin de satisfacer las demandas informativas de los usuarios individualmente considerados, así como en respuesta a las necesidades por información agregada y consolidada, el SNCP se orienta por Propósitos. Mientras los Propósitos se refieren a los fines del SNCP, los Objetivos están relacionados con la información contable pública, según las necesidades de los usuarios.

85. Los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios. En este sentido, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública identifica como objetivos de la información contable los de Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura.

86. Los objetivos de Gestión Pública y Control Público se establecen a partir de las necesidades de los usuarios y de los criterios que delimitan la entidad contable pública en el sistema de contabilidad; mientras que el de Divulgación y Cultura, considera demandas de carácter genérico, aun cuando los usuarios para efectos analíticos o de compilación, requieren información distinta según se trate de uno u otro sector, subsector o entidad en particular.

87. El objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Dicho objetivo se encuentra asociado a los límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones, para ejecutar los planes y ajustar su accionar a partir de los resultados obtenidos durante un período determinado; en este sentido, la contabilidad pública produce la información necesaria para adelantar, entre otras, las siguientes acciones:

88. Determinar el patrimonio público.

89. Tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público, de modo que mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad.

90. Determinar la producción y distribución de los bienes y servicios de la entidad contable pública.

91. Aportar a la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las entidades contables públicas.

92. Permitir el diseño y adopción de políticas para el manejo eficiente de los ingresos y del gasto público, orientados al cumplimiento de los fines del Estado.

93. Apoyar la determinación de los montos de asignaciones presupuestales.

94. Servir de insumo para alimentar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público, y su impacto en la economía, facilitando el seguimiento de comportamientos agregados.

95. El objetivo de Control Público permite su ejercicio en dos niveles, interno y externo. Al interior de la entidad, mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de control, inspección y vigilancia. Esto implica la existencia de diferentes modalidades de vigilancia sobre la gestión de los recursos públicos, como el

control interno, político, disciplinario, fiscal y ciudadano. Por lo tanto, se considera que la información contable pública sirve entre otros aspectos, para:

96. *Evaluar la aplicación y destinación eficiente de los recursos en los diferentes sectores de la acción social del Estado.*

97. *Permitir el seguimiento a la gestión y los resultados de las entidades del Sector Público, así como al cumplimiento de la legalidad de sus operaciones, para que los recursos y el patrimonio públicos se utilicen en forma transparente, eficiente y eficaz.*

98. *Evaluar la ejecución de planes, programas y proyectos del nivel u orden nacional y territorial, en función de los objetivos, metas y prioridades para la política económica, social y ambiental, en concordancia con la ejecución presupuestal. (...).* (Subrayado fuera de texto)

Para cumplir con estos propósitos, la información contable debe cumplir con “*las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.*”

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto)

Para que la información cumpla con las características antes mencionadas, la Contaduría General de la Nación considera que para el reconocimiento de las transacciones, hechos y

operaciones de la entidad contable pública se deben presentar como mínimo las siguientes condiciones:

“128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, las siguientes bases de valuación permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de forma que los resultados obtenidos se ajusten a los objetivos definidos para la información”

*132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.*

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

*134. **Costo Reexpresado.** Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan*

obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables.

135. Valor Presente Neto. *Corresponde al valor que resulta de descontar la totalidad de los flujos futuros que pueda generar un activo o un pasivo, empleando para el efecto una tasa de descuento.*

136. Costo de Reposición. *Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.*

137. Valor de Realización. *Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.*

138. Valor Razonable. *Se define como el precio que se pagaría por un activo o el importe por el que se cancelaría un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, conocedoras y que actúan en condiciones de independencia mutua. Este valor puede determinarse en un mercado activo o por medio de una metodología que tase dicho valor.*

139. Mercado activo *es el espacio de transacción en que fluyen y participan múltiples agentes y en donde los precios se forman por interacción de las fuerzas de la oferta y la demanda.*

140. *Para propósitos de revelación, podrán construirse informes aplicando el valor razonable a los bienes, derechos y obligaciones para los cuales exista un mercado activo y que no tienen como criterio de reconocimiento y actualización el valor razonable.” (Subrayado fuera de texto).*

No obstante lo anterior, existen algunos bienes que por su naturaleza o por las características por las cuales se mantienen por parte de las entidades, tales como los bienes históricos y culturales y los bienes de arte y cultura, resulta imposible o resulta demasiado complejo, subjetivo y costoso determinar confiablemente una magnitud de valor, razón por la cual resulta menos riesgoso para preservar la calidad de la información. Mantenerlos al costo.

Por lo anterior, la norma técnica relativa a los Bienes de uso público e históricos y culturales, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que:

“176. Noción. *Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los*

habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

(...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto.

(...)

183. Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros.”
(Subrayado fuera de texto).

Con relación a los bienes de arte y cultura, la norma técnica relativa a los Otros activos, prescribe lo siguiente:

“189. Noción. *Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

(...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

(...)

195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los bienes históricos y culturales y los bienes de arte y cultura no son objeto de actualización, por consiguiente no es procedente registrar valorizaciones de dichos activo, máxime si estas son el resultado de una actualización del valor realizada mediante el uso del IPC, toda vez que dentro de las bases de medición previstas en el RCP, esta metodología no está autorizada.

Conscientes de que la entidad requiere determinar un valor de los bienes para efectos de constituir las pólizas de seguro y no ocasionar un posible detrimento patrimonial en caso de que se materialice un siniestro que afecte dichos activos, la CGN recomienda que el Ministerio, en primera instancia revise si dichos bienes cumplen con las condiciones para ser clasificados en los conceptos donde se encuentran registrados actualmente o por el contrario se podrían clasificar en Propiedades, Planta y equipos, clasificación que permite actualizaciones solo que con metodologías diferentes a la utilizada por ese Ministerio, tales como la determinación de Costo de Reposición si la intención es mantener los bienes, o Valor de Realización, si la intención es disponer de ellos para la venta.

Si se concluye que la clasificación en la cual se encuentra registrados los activos es la correcta, y previa aclaración de que no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse en materia de procedimientos administrativos, el ministerio debe determinar el valor de los bienes que se tendría en cuenta para constituir los seguros, para el efecto tendrá que definir y utilizar metodologías propias, pero no podrá registrar ninguna actualización.

Con relación al tratamiento contable que se debe dar a las mejoras y adiciones que se hacen a los inmuebles de interés histórico y cultural y a los bienes de arte y cultura, de conformidad con las normas técnicas mencionadas estos valores deben registrarse como un mayor valor del activo y en la medida que dichos bienes no son objeto de actualizaciones no procede el reconocimiento de amortización ni depreciación.

CONCEPTO No. 20152000043471 DEL 17-11-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

790

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales
	SUBTEMA	Impertinencia de avalúos catastrales para actualización de bienes históricos y culturales

Doctora
MARIA BLEYDI CORTÉS
Asesora
Ministerio del Interior
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500048892 del 08 de octubre de 2015, en la cual formula la siguiente solicitud: “ (...) solicito para efectos de actualización contable de los bienes inmuebles de propiedad de la Entidad emplear el Avalúo catastral emitido por la Unidad Administrativa Especial de catastro para la vigencia 2015, los cuales reflejan de forma razonable la realidad económica de cada uno de los bienes.

Solicito me indiquen, si es procedente emplear los avalúos catastrales para actualización contable de los bienes inmuebles del Ministerio, ya que estos están catalogados como bienes históricos y culturales, por cuanto mediante oficio 2013-2010-000565-1 del 12 de marzo de 2013, el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural de la Alcaldía Mayor de Bogotá, informa que estos bienes se encuentran dentro del tratamiento especial de Bienes de Interés Cultural, de conformidad con el Decreto 606 de 2001 por medio del cual se adopta el Inventario de algunos bienes de Interés Cultural, se define la reglamentación de los mismos y se dictan otras disposiciones.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a las Etapas de Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos y sociales, define:

“(…)

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

(...)

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (Subrayado fuera del texto)

(...)

La relativa a las Propiedades, planta y equipo y a los Bienes de uso público e históricos y culturales, contenida en los siguientes párrafos del Plan General de Contabilidad Pública, establecen lo siguiente:

(...)

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...) (Subrayado fuera del texto)

(...)

9.1.1.7 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. *Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.*

177. *Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.* (Subrayado fuera del texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

“(…)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (Subrayado fuera del texto)

(…)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 3.6 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.6. Actualización de los valores.

(...). En el Caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública."

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto y consistente con lo expresado en el concepto No. 20132000033211 del 16 de septiembre de 2013, se concluye que para efectos de actualización contable de los bienes inmuebles que estén reconocidos como Propiedades, planta y equipo, la entidad contable pública podrá emplear el avalúo catastral, siempre y cuando considere que dicho avalúo refleja de forma razonable la realidad de los mismos, mas no para actualizar los bienes inmuebles que estén registrados como Bienes históricos y culturales, toda vez que de conformidad con la Norma técnica relativa a los grupos que integran el activo, estos no son objeto de actualización.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000033391 del 12-08-2015

20152000038141 del 08-10-2015

1.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.9. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO 20152000000261 DEL 15-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de predios recibidos en desarrollo de acciones de restitución de los Despojados, administrados por un Fondo sin personería jurídica creado para tal fin, mediante contrato de fiducia de administración y pagos, a través de patrimonio autónomo.

Doctor
RUBIANO BERMUDEZ VILLADA
Coordinador Grupo Gestión Económica y Financiera
UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas – Sede Central
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2014-550-004131-2, en la cual consulta el procedimiento contable de los bienes recibidos por el Fondo de la Unidad y que para el manejo de los recursos se contrata una *“Fiducia de Administración y pagos requeridos para la restitución de tierras de los despojados, el pago de compensaciones, ejecución de los programas de alivios de pasivos, adquisición, administración y enajenación de bienes y efectuar los pagos a cargo del Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, relacionados con Restitución, a través de un Patrimonio Autónomo”*.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 72 de la Ley 1448 de 2011, en referencia a las acciones de restitución de los Despojados, establece:

“El Estado colombiano adoptará las medidas requeridas para la restitución jurídica y material de las tierras a los despojados y desplazados. De no ser posible la restitución, para determinar y reconocer la compensación correspondiente.

(...)

En los casos en los cuales la restitución jurídica y material del inmueble despojado sea imposible o cuando el despojado no pueda retornar al mismo, por razones de riesgo para su vida e integridad personal, se le ofrecerán alternativas de restitución por equivalente para acceder a terrenos de similares características y condiciones en otra ubicación, previa consulta con el afectado. La compensación en dinero sólo procederá en el evento en que no sea posible ninguna de las formas de restitución”.

El artículo 103 de la citada ley, reza: “Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas por el término de diez (10) años, como una entidad especializada de carácter temporal, adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio independiente. Su

domicilio está en la ciudad de Bogotá y contará con el número plural de dependencias que el Gobierno Nacional disponga, según lo requieran las necesidades del servicio”.

El artículo 111, señala: “Créase el Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas como un fondo sin personería jurídica, adscrito a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas. El Fondo tendrá como objetivo principal servir de instrumento financiero para la restitución de tierras de los despojados y el pago de compensaciones”.

A renglón seguido, el artículo 113, en cuanto a los recursos que administra el Fondo, indica:

- “1. Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.*
- 2. Las donaciones públicas o privadas para el desarrollo de los objetivos de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.*
- 3. Los aportes de cualquier clase, provenientes de la cooperación internacional para el cumplimiento de los objetivos de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.*
- 4. Los bienes y recursos que le transfieran el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y las demás entidades, de conformidad con las normas vigentes.*
- 5. Las demás propiedades y demás activos que adquiera a cualquier título con los recursos del Fondo y las sumas que reciba en caso de enajenación de estos.*
- 6. Los ingresos y los rendimientos producto de la administración de los recursos y bienes del Fondo.*
- 7. Los demás bienes y recursos que adquiera o se le transfieran a cualquier título.*
- 8. Las propiedades rurales que hayan sido objeto de extinción de dominio y que se encuentren actualmente bajo la administración de la Dirección Nacional de Estupefacientes, lo mismo que aquellas de las que adquiera la propiedad en el futuro, en las cuantías y porcentajes que determine el Gobierno Nacional.*
- 9. Los predios rurales que sean cedidos por los restituidos al Fondo”.*

Atendiendo lo manifestado por la entidad en su escrito en el sentido de que todo lo relacionado con la adquisición, administración y enajenación de bienes, entre otros, para efectuar los pagos a cargo del Fondo de la UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, en cuanto a la restitución se realizará a través de un patrimonio autónomo, desde la perspectiva de la normativa contable pública, el párrafo 73 del Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública, RCP, establece: *“El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública”.*

Lo anterior, para indicar que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, contiene, entre otros, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, y que señala en los siguientes numerales:

“12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.

(...)

13 CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido.

(...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, como: “el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo. (...).”

La dinámica de la cuenta señala que se debita con: “2. El mayor valor de los derechos, producto de la actualización”, y se acredita con: “2. El menor valor de los derechos, producto de la actualización”.

3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: “el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los

bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore”.

Asimismo, la dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: *“1-El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable”*

CONCLUSIONES

De cara a la función específica que legalmente corresponde al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de gestión de Restitución de Tierras Despojadas, cuyo objeto es servir de instrumento financiero para el cumplimiento del objeto social UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, y teniendo en cuenta que la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos y bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario no constituye una transferencia de la propiedad plena sino instrumental, se generan por tanto para el Fondo de la UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, unos derechos en fideicomiso como unidad administrativa y por ende productora de información.

En ese sentido, corresponde al Fondo de la UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, el reconocimiento contable de la constitución del Patrimonio Autónomo por el valor de los bienes recibidos de la Dirección Nacional de Estupefacientes que actualmente estén bajo su administración a través del patrimonio autónomo y aquellos que pueden ser transferidos en el futuro por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y demás entidades, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora, en la medida que se vaya efectuando las restituciones, bien sea porque el beneficiario recibe otro bien o el pago en dinero como compensación por parte de La Fiduciaria, la UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, reconoce un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del gasto 521169-Reparación de víctimas de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Los predios ubicados en zonas de alto riesgo con amenaza de desastre natural que hayan sido restituidos a una víctima y que representen un riesgo para la integridad del

beneficiario de la restitución y su familia, y que en consecuencia el beneficiario recibe otro bien o la compensación en dinero, se mantienen registrados como derechos en fideicomiso, hasta tanto se ordene su disposición final. Alternamente, debe revelarse en las notas a los estados contables la información relacionada con la situación particular que presenta el bien.

CONCEPTO No. 20152000001841 DEL 30-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros Activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las valorizaciones y actualizaciones de los bienes entregados a terceros mediante contratos de comodato

Doctora
NORA YASMIN CASTANO SANCHEZ
Secretaría de Hacienda - Dirección de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación electrónica radicada en la Contaduría General de la Nación – CGN con el No. 20145500042372, en la cual solicitan concepto respecto de inquietudes enunciadas, así:

1- *Se aplicaría éste mismo Concepto Jurídico (N°0009541 de marzo 9 de 2012 de la CGN) y/o procedimiento para contabilizar el comodato entre Secretaria Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia (Entidad de Gobierno General) con la Asociación de Pensionados de la Secretaria de Salud de Antioquia, —ASPENSA— (Entidad sin Ánimo de Lucro de carácter privado)?*

2- *¿De aplicarse el concepto anteriormente mencionado cual sería el tratamiento para las valorizaciones y para las depreciaciones aplicadas a este activo?*

3- *¿De no aplicarle el concepto, que procedimiento se debería aplicar?*

Adicionalmente, se argumenta que La Secretaria Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia quien consolida su información contable y financiera en el Departamento de Antioquia realizó un comodato con la Asociación de Pensionados de la Secretaria de Salud de Antioquia, Entidad sin Ánimo de Lucro de carácter privado —ASPENSA--.

Lo anterior y acorde con lo previsto en el artículo 355 de la Constitución Política, la Ley 9 de 1989 y los Decretos 777 y 1403 de 1992 ambos, la Nación puede entregar bienes inmuebles a entidades sin ánimo de lucro de carácter privado a título de comodato; y conceptuado por la Contaduría General de la Nación en la parte procedimental de la contabilización de este contrato entre una entidad gobierno general y una Entidad sin Ánimo de Lucro de carácter privado y una Acción Comunal, por medio del concepto jurídico N°0009541 de marzo 9 de 2012.

CONSIDERACIONES

Con el radicado No 20122000009541 del 09 de abril de 2012, la Contaduría General de la Nación- CGN- en efecto resolvió consulta elevada por la Doctora BEATRIZ EUGENIA HOYOS ZULUAGA - Secretaria de Hacienda del Municipio El Santuario, respecto al registro contable de los bienes entregados en comodato, a empresas particulares sin ánimo de lucro, como lo son, el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de esa localidad y la Asociación de Juntas de Acción Comunal —ASOCOMUNA, caso de similares características a las expuestas en su solicitud. En el citado pronunciamiento, en el acápite de las conclusiones se estableció:

“1. Tratamiento contable de bienes entregados en comodato a particulares sin ánimo de lucro. Los bienes que la alcaldía de El Santuario entrega en comodato a empresas particulares sin ánimo de lucro deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, ductos y túneles, 1650-Redes, líneas y cables, 1655-Maquinaria y equipo, 1660-Equipo médico y científico, 1665-Muebles, enseres y equipo de oficina, 1670-Equipos de comunicación y computación, 1675-Equipos de transporte, tracción y elevación, y 1680-Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería.”
(Subrayado fuera de texto)

Para que las entidades públicas cumplan con los objetivos de la información contable pública, ésta requiere que en su proceso de elaboración, de aplicar los lineamientos contenidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de la Contabilidad Pública – RCP, en materia de las características cualitativas, principios, normas y procedimientos, de los cuales es pertinente referenciar los siguientes:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la confiabilidad es consecuencia de la observancia de la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad.

104. Razonabilidad: La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)

9.1.1.8 Otros activos

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros. (...)

193. Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación.

(...)

198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. Los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos, del RCP, relacionado con el tema, establece:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

(...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES. *La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.*

(...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN. *Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el*

traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

(...)

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (Subrayados fuera de texto)

(...)

Por su parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe así, la dinámica de conceptos relacionados con el tema, así:

“1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)”.

1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS - “Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados”.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5344-Amortización de Bienes Entregados a Terceros y las subcuentas 312807-Amortización de Otros Activos y 327006-Amortización de Otros Activos.

SE DEBITA CON:

1- *El valor de la amortización acumulada que tengan los bienes al momento de su enajenación. (...)*

SE ACREDITA CON:

1- *El valor de la amortización causada periódicamente.*

1999 –VALORIZACIONES - Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115-Superávit por Valorización ó 3240-Superávit por Valorización.

SE DEBITA CON:

1- *El exceso del valor intrínseco (...)* 2- *El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros.*

SE ACREDITA CON:

1-El defecto del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros. 2- El defecto del avalúo técnico de los bienes frente a su valor en libros. 3- La valorización (...)

3128 PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) - Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales No renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización

Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr).

SE DEBITA CON:

1- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal.

2- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dadas las consideraciones que anteceden, se concluye lo siguiente:

Los bienes muebles e inmuebles que la Gobernación, entidad de la Administración central territorial clasificada como de Gobierno General, atendiendo las previsiones del artículo 355 de la Constitución Política, la Ley 9 de 1989 y los Decretos 777 y 1403 de 1992, se entreguen a entidades sin ánimo de lucro de carácter privado a título de comodato, se deben registrar en la subcuenta que identifique el bien de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por la diferencia que resulte al debitar los saldos respectivos de las subcuentas afines con su naturaleza, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditar las subcuentas que correspondan de las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, ductos y túneles, 1650-Redes, líneas y cables, 1655-Maquinaria y equipo, 1660-Equipo médico y científico, 1665-Muebles, enseres y equipo de oficina, 1670-Equipos de comunicación y computación, 1675-Equipos de transporte, tracción y elevación, y 1680-Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería.

Concordante con las políticas institucionales establecidas para el reconocimiento de las depreciaciones y amortizaciones, se procederá a registrar gradualmente la amortización correspondiente mediante un débito a la subcuenta 312807 Amortización de Otros Activos de la cuenta 3128 PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y la contrapartida crédito en la subcuenta que corresponda con la clasificación de, muebles o inmuebles entregados en comodato de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

En lo relacionado con las valorizaciones, sí los bienes entregados a terceros registran partidas por este concepto, estas se debitarán en la subcuenta 199977-Otros activos y se acreditará la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Asimismo se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

En lo sucesivo, de conformidad con la Norma Técnica relativa a los Activos – Otros Activos, sí como resultado de cumplir la previsión del numeral 193 del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de la Contabilidad Pública, el que los bienes reclasificados contablemente están sometidos a los procesos de actualización que aplican a los activos objeto de tal reclasificación, las diferencias que resulten, se deberán reconocer en la forma establecida en el numeral 19 del Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos, del RCP, transcrito en el acápite de las consideraciones.

CONCEPTO 20152000002421 DEL 06-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros activos Otros gastos Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos gestión de servicios de energía eléctrica.

Doctor:
JOSE ALBERTO VIDAL CAMAYO
Profesional Contable
Centrales Eléctricas del Cauca – Cadelca S.A. E.S.P.
Popayán, Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 15 de enero de 2015, radicado con el número 2015-550-000098-2 mediante la cual manifiesta:

“(…)

Lo pactado en el contrato de Gestión celebrado con la Compañía Energética de Occidente SAS [sic] E.S.P. En la ciudad de Bogotá el 28 del mes de junio de 2010 con una duración de 25 años en donde se establece lo siguiente:

*Activos del GESTOR: Serán los activos que de conformidad con la **Cláusula 6** siguiente, deberá adquirir y mantener EL GESTOR con recursos propios o con financiamiento a su nombre y que al finalizar el presente Contrato entregará sin contraprestación alguna a LA EMPRESA, de conformidad con la Cláusula 6 de este Contrato, para dar cabal cumplimiento al objeto del mismo. EL GESTOR se compromete a devolver estos activos a LA EMPRESA de manera inmediata, sin mediar requerimiento judicial, en la misma fecha en que termine el Contrato por cualquier motivo o circunstancia.*

En todo caso, la Infraestructura y los Activos del GESTOR son propiedad de LA EMPRESA, por el hecho mismo de la terminación del Contrato.

En el evento de terminación del Contrato por cualquier motivo o causa, la devolución y entrega de la Infraestructura y de los Activos Gestor se deberá hacer en la misma fecha y en el lugar donde se produzca la terminación del Contrato, todo ello previo a la liquidación del Contrato, o a las indemnizaciones/compensaciones previstas en el Contrato cuando sean pertinentes, o cuando se deriven de la cláusula penal, o cuando sean resultado de cualquier discusión sobre saldos o contraprestación alguna entre las partes y que sean derivadas de la terminación del Contrato.

Cláusula 6 – Régimen de la Infraestructura que será entregada al Gestor.

6.1. Entrega de la Infraestructura. *La entrega de la Infraestructura se hará en la Fecha de Inicio de Operación. LA EMPRESA deberá entregar al GESTOR un inventario de las unidades constructivas de activos eléctricos y no eléctricos asociados al servicio de distribución y que se le están entregando a **título de arrendamiento**, teniendo en cuenta que deberá desarrollar los procesos de depuración y verificación de los inventarios en los términos definidos en la Cláusula 4.11 del presente contrato; en todo caso, la Infraestructura se entregará como cuerpo cierto.*

No obstante lo anterior, a la fecha de la terminación del presente Contrato sin importar su causa, la totalidad de los activos e infraestructura, tanto los propios de LA EMPRESA como los que haya adquirido EL GESTOR, se entregarán a la Empresa en forma gratuita y sin contraprestación alguna, mediante un acta detallada con la infraestructura que se revierte.

6.2. Activos del GESTOR. *Los bienes que adquiera EL GESTOR con recursos propios y/o con recursos de financiamiento a su nombre y con la finalidad de cumplir con el objeto del*

Contrato, serán de su propiedad durante la vigencia del mismo. No obstante lo anterior, a la fecha de la terminación del presente Contrato sin importar su causa se entregará a la Empresa en forma gratuita y sin contraprestación alguna.

EL GESTOR acepta y se obliga a que en todo caso, la Infraestructura y los Activos del GESTOR son propiedad de LA EMPRESA por el hecho mismo de la terminación del Contrato.

En el evento de terminación del Contrato por cualquier motivo o causa, la devolución y entrega de la Infraestructura y de los Activos Gestor se deberá hacer en la misma fecha y en el lugar donde se produzca la terminación del Contrato, todo ello previo a la liquidación del Contrato, o a las indemnizaciones/compensaciones previstas' en el Contrato cuando sean pertinentes, o cuando se deriven de la cláusula penal, o cuando sean resultado de cualquier discusión sobre saldos o contraprestación alguna entre las partes y que sean derivadas de la terminación del Contrato.

6.3. Inventario de los Activos del GESTOR. *EL GESTOR deberá llevar un inventario detallado de los activos señalados en el numeral anterior, acompañado de los documentos que evidencien su propiedad.*

Dicho inventario deberá ser actualizado permanentemente y presentado cada seis (6) meses al Interventor, quién realizará la verificación correspondiente e informará al respecto a CEDELCA S.A. E.S.P., para efecto de su archivo y como referencia e información a la Junta Directiva o al Agente Especial, según corresponda.

Los activos que sean retirados, durante la ejecución del contrato una vez hayan cumplido su vida útil, serán chatarrizados y el valor de la venta de esta chatarra será transferida a CEDELCA como propietaria del activo.

Estas son básicamente las condiciones en lo referente a los activos fijos.

Se tienen las siguientes inquietudes respecto a:

La actualización de los activos que el Gestor realiza para la prestación del servicio como reposición de equipos y mantenimiento a los activos entregados y las nuevas inversiones realizadas. ¿Cómo se debe reflejar en contabilidad cada una de estas actividades en el siguiente ejemplo para la Subestación principal en la fecha de entrega?

<i>Componentes de la Subestación junio 2010</i>	<i>Valor</i>
<i>Transformador marca X</i>	<i>1.000</i>
<i>Unidad de adquisición de datos</i>	<i>50</i>
<i>Unidad de adquisición de datos nivel 2</i>	<i>50</i>
<i>Total Subestación</i>	<i>1.100</i>

El Gestor realiza el cambio del transformador en mayo de 2014

<i>Componentes de la Subestación mayo 2014</i>	<i>Valor</i>
<i>Transformador marca X</i>	<i>1.500</i>
<i>Unidad de adquisición de datos</i>	<i>50</i>
<i>Unidad de adquisición de datos nivel 2</i>	<i>50</i>
<i>Total Subestación</i>	<i>1.600</i>

¿La empresa CEDELCA S.A. E.S.P. estaría obligada a reflejar contablemente la baja del Transformador X, en Régimen de Contabilidad Pública? Y reflejar en contabilidad como costo de adquisición los \$100 que quedarían si se da de baja el transformador X? [Sic]

¿Qué sucedería con la valorización cuando el perito valuador valore la subestación? Valoraría para CEDELCA S.A. E.S.P. los otros componentes sin incluir el Transformador marca Y? ¿Cómo se reflejaría para CEDELCA S.A. E.S.P. en contabilidad, siendo CEDELCA S.A. E.S.P. la propietaria del activo? ¿La valorización de la subestación realizada con el nuevo transformador se debe tener en cuenta en CEDELCA S.A. E.S.P. por el valor total del avalúo incluido el nuevo transformador Y? [Sic]

2. Cuáles serían los registros que se deben hacer en el mismo caso con NIIF? [Sic]

(...)”

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

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa a los activos, dispuesta en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“(...)”

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que

implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“(...)”

1. REGISTROS CONTABLES DE LA RECLASIFICACIÓN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE ENTREGA LOS BIENES.

La entidad contable pública que entrega los bienes debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES o 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros Activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576- Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

2. AMORTIZACIÓN.

Teniendo en cuenta que el bien continúa perdiendo capacidad operacional, la entidad contable pública debe registrar la amortización con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

3. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN POR LA ENTREGA DEL BIEN.

Adicional a la reclasificación del bien, debe efectuarse un registro en cuentas de orden de control, debitando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

4. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LAS ADICIONES Y MEJORAS.

Con base en la información suministrada por la entidad que recibió los bienes, las adiciones y mejoras se registran debitando la subcuenta 834704-Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

5. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN POR LA PÉRDIDA DE CAPACIDAD OPERACIONAL DE LOS BIENES.

La entidad contable pública debe registrar la pérdida de capacidad operacional de los bienes entregados, incluidas las adiciones y mejoras, con un crédito en la subcuenta 834704 Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un débito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA(CR).

6. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ACTUALIZACIÓN.

Los mayores valores originados en la actualización del bien deben registrarse con un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los menores valores se registran acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe lo siguiente:

“5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS. Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En relación con las preguntas del primer numeral:

1.1 En razón a que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública prescribe que los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal; Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. dará de baja los activos que reemplace la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P., quien actúa como Gestor en el Contrato de Gestión celebrado el 28 de junio de 2010, pues no se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros de los activos que fueron reemplazados.

Como consecuencia de lo anterior, Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. debitará la subcuenta 580802 Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, en la cual se encuentran registrados los bienes entregados al Gestor de conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Adicionalmente, Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. afectará las cuentas de orden de control reconocidas en el momento de la entrega de los bienes al Gestor de conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios del Manual de procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública. Para tal efecto, Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. debitará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Por otro lado, cabe señalar que el nuevo saldo de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS continuará amortizándose con observancia a la pérdida de capacidad

operacional de los activos que fueron entregados. En este sentido Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. seguirá registrando la amortización con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Por último, y con ocasión a que tanto los bienes entregados inicialmente como los bienes que adquiera el Gestor durante la vigencia del contrato, se entregarán a Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. en forma gratuita y sin contraprestación alguna en la fecha de terminación del mismo; las adiciones y las mejoras efectuadas por la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P., se registrarán en la contabilidad de Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. debitando la subcuenta 834704-Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) de conformidad con los términos señalados en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios dispuesto en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2 Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. deberá considerar que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que la actualización tanto de los bienes entregados inicialmente como los bienes que adquiera el Gestor durante la vigencia del contrato, deberán registrarse en cuenta de orden.

Por consiguiente, los mayores valores originados en la actualización de los bienes se registrarán como un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); mientras que los menores valores, se registrarán acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. En relación con su pregunta respecto a cuáles serían los registros que se deben hacer en el mismo caso con NIIF, se requiere aclarar que Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. no aplicará ninguno de los modelos emitidos por el International Accounting Standards Board – IASB. Lo anterior, considerando que Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. se encuentra bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y en consecuencia

aplicará el marco normativo emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual se encuentra anexo a dicha Resolución.

Tanto el listado completo de las entidades sujetas a la aplicación, así como el marco normativo del anexo de la Resolución 414 de 2014, podrá ser consultado en nuestra página web <http://www.contaduria.gov.co>, a través del menú superior en los link's RCP – Normas Internacionales – Marco Normativo para Empresas no Cotizantes.

Con referencia a su consulta y teniendo en cuenta que el asunto en cuestión corresponde a una situación específica, respecto de la cual requerimos una mejor contextualización, es necesario llevar a cabo una reunión, la cual se programa para el día 11 de Febrero de 2015, a las 10:00 a.m., en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000008631 DEL 13-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Solicitud de creación de una cuenta transitoria de balance para el registro de los bienes recibidos en dación de pago, para aquellos casos en donde el acto administrativo que ordena cancelar las obligaciones tributarias a cargo del deudor no se encuentra en firme.

Doctora
GLADYS EDITH NIAMPIRA
Jefe de Coordinación de Contabilidad
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 4 de febrero de 2015, radicada con el número 2015-550-000354-2 mediante la cual manifiesta:

“Teniendo en cuenta que su despacho en el concepto del asunto, cita la siguiente instrucción en el punto 1 sobre la cuenta 2915-90 (Sic) Otros Créditos Diferidos. ‘Los bienes recibidos en dación de pago, hasta tanto no estén en firme los actos administrativos mediante los cuales se formaliza la aceptación de éstos bienes como instrumento de pago, deben reconocerse en la subcuenta 839090- Otras cuentas deudoras de control, de la

cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y como contrapartida la subcuenta 891590- Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), toda vez que no puede considerarse una afectación de la situación financiera, económica, social y ambiental, con anterioridad a este evento.

Una vez que los actos administrativos mediante los cuales se formaliza la aceptación de los bienes como instrumento de pago, debe procederse a su incorporación en el balance, registrando un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien, de la cuenta 1930 BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO y un crédito en las subcuentas y cuentas donde se tengan reconocidos los derechos, de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR y 14-DEUDORES, por concepto de los tributos y/o intereses moratorios a cargo de los contribuyentes.

En consecuencia, se ratifica la instrucción impartida mediante el concepto 20115-154213 del 24 de junio de 2011, y se precisa la obligatoriedad de proceder a su aplicación. Dado lo anterior, no es procedente su solicitud.”

Me permito solicitar reconsiderar su posición en cuanto a la solicitud de crear una cuenta transitoria de Balance, que sea contrapartida de la cuenta 1930 para efecto del registro de los Bienes Recibidos en Dación de Pago, aclarando que el saldo de dicha cuenta se extinguirá una vez se tenga en firme el acto administrativo con el que se cancelan las deudas del contribuyente, por las razones que expongo a continuación:

Es necesario que se tenga presente que la dación en pago se da en dos momentos:

a. El primero es la materialización de la dación con el bien, la cual se da en el instante que se hace la inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos en el caso de los inmuebles y para los demás bienes mediante acta de recibo en la que se consigna el inventario y características de los bienes. Es de resaltar que a partir de ese momento son propiedad de la entidad y entran hacer parte de los activos, por lo cual se deben registrar en cuentas de balance²⁴.

b. El segundo, es proferir el acto administrativo con el que se cancelan las deudas del contribuyente, para lo cual la entidad cuenta con un término de 30 días después de haber recibido los bienes²⁵, dicho acto debe surtir el proceso de notificación y contra el procede recurso de reconsideración (termino de 2 meses después de notificado), esto quiere decir, que la firmeza puede tardar varios meses; hasta tanto no esté en firme dicho acto administrativo no se contabiliza.

²⁴ Artículo 1 Decreto 4815 de 2007

²⁵ Artículo 5 Decreto 4815 de 2007

Es de aclarar que así no se tenga el acto administrativo con el que se cancelan las deudas del contribuyente con la dación en pago, las entidades tienen un término de seis (6) meses (Sic) transferir los inmuebles a CISA²⁶ (Central de Inversiones S.A.), así las cosas se debe dar cumplimiento al numeral 2.7 de la Resolución 453 de 2012 emitida por la Contaduría que indica el registro contable aplicar para la movilización de inmuebles clasificados como bienes recibidos en dación entre entidades (DIAN-CISA).

Ahora bien, no es procedente registrar los bienes recibidos en dación de pago en cuentas de orden en aras de mantener concordancia con las normas que rigen la materia.

Dada la novedad del asunto y para mayor comprensión de nuestra solicitud, si usted lo considera necesario, nos ponemos a su disposición para ampliar el tema.”

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

CONSIDERACIONES

En relación con los bienes recibidos en dación de pagos, el Decreto 4815 del 14 de diciembre de 2007 prescribe lo siguiente:

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

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

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

²⁶ Artículo 238 Ley 1450 de 2011

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

Artículo 2°. Efectos de la dación en pago. La dación en pago surtirá todos sus efectos legales, a partir de la fecha en que se perfeccione la tradición o la entrega real y material de los bienes que no estén sometidos a solemnidad alguna, fecha que se considerará como la del pago. Si por culpa imputable al deudor se presenta demora en la entrega de los bienes, se tendrá como fecha de pago, aquella en que estos fueron real y materialmente entregados a la Nación-Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

La dación en pago sólo extingue la obligación tributaria administrada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, por el valor que equivalga al monto por el que fueron entregados los bienes; los saldos que quedaren pendientes de pago a cargo del deudor, continuarán siendo objeto de proceso administrativo de cobro coactivo, toda vez que las obligaciones fiscales no pueden ser objeto de condonación.

(...)

Artículo 5°. Trámite para la cancelación de las obligaciones tributarias a cargo del deudor. Para la cancelación de las obligaciones tributarias a cargo del deudor se tendrá en cuenta el siguiente trámite:

1. Recibidos los bienes objeto de dación en pago, el Administrador competente o su delegado, dentro de los treinta días siguientes al recibo, proferirá resolución ordenando cancelar las obligaciones tributarias a cargo del deudor, de acuerdo con la liquidación que para tal efecto realice el área de cobranzas. Dicha resolución se notificará al interesado de conformidad con el inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario y contra ella procede recurso de reconsideración.

2. En firme dicha providencia se remitirá copia de ella a las áreas de Recaudación y Cobranzas de la respectiva Administración para lo de su competencia.

Respecto a la cesión de carteras y bienes inmuebles por parte de las entidades públicas del orden nacional a la Central de Inversiones S.A. – CISA, el artículo 238 de la Ley 1450 del 16 de junio de 2011 establece que:

“A partir de la expedición de la presente ley, las entidades públicas del orden nacional con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación,

tendrán un plazo de seis (6) meses para ceder la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al Colector de Activos Públicos –CISA para que este las gestione. (...)

Dentro del mismo plazo, las entidades a que se refiere el inciso anterior, transferirán a CISA, a título gratuito y mediante acto administrativo, los inmuebles de su propiedad que se encuentren saneados y que no requieran para el ejercicio de sus funciones, incluidos aquellos que por acto público o privado sean sujetos de una destinación específica y que no estén cumpliendo con tal destinación, para que CISA los transfiera a título gratuito a otras entidades públicas o los comercialice. (...)

(...)

Aquellos inmuebles no saneados de propiedad de las entidades a que se refiere el presente artículo, que sean susceptibles de ser enajenados, serán comercializados o administrados a través de CISA mediante contrato interadministrativo.

PARÁGRAFO 1o. Vencido el plazo establecido en este artículo, las entidades públicas que se encuentran obligadas en virtud de lo aquí ordenado, deberán ceder o transferir a CISA para su comercialización los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones, dentro del año siguiente al que lo reciban. En el caso de las carteras, la cesión se deberá cumplir a los ciento ochenta (180) días de vencida.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las cuentas de orden establecen que:

“9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe lo siguiente:

“1930 – BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles, acciones y participaciones recibidas por la entidad contable pública, en pago de créditos y préstamos a su favor, de conformidad con las normas legales.

El valor de los bienes recibidos en dación de pago debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas de los grupos 13-Rentas por Cobrar y 14-Deudores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor por el cual se recibe el bien o derecho.
- 2- Los gastos necesarios para colocar el bien en condiciones de venta o utilización.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos enajenados.
- 2- El valor de los bienes y derechos reclasificados a las cuentas correspondientes, cuando de conformidad con las normas se van a utilizar, administrar o explotar por la entidad contable pública.
- 3- El valor de los castigos debidamente autorizados.

(...)

83-DEUDORAS DE CONTROL

En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.

(...)

8390- OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la operación.

SE ACREDITA CON:

1- La extinción de la causa que dio origen al registro de la operación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la movilización de activos de las entidades públicas del nivel nacional establecido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“2.1 Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

2.1.1 Registros en la entidad que transfiere los inmuebles

La entidad que de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos transfiera a CISA bienes inmuebles, debe reclasificarlos mediante un crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un débito a las subcuentas relacionadas con el bien transferido, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y debitar la subcuenta 192002-Bienes inmuebles entregados en administración de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La entidad debe mantener a nivel auxiliar el detalle del costo histórico, la depreciación y la provisión asociadas al bien transferido.

Adicionalmente, si existe valorización, el saldo se reclasifica a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y el superávit por valorización a la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o a la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Los bienes inmuebles transferidos y reclasificados no son objeto de depreciación ni actualización a partir de la fecha de transferencia.

Iguals tratamientos contables aplicarán los Patrimonios Autónomos de Remanentes para los bienes inmuebles transferidos a CISA.

(...)

2.7 Movilización de inmuebles clasificados como bienes recibidos en dación de pago

Para el caso de inmuebles que están clasificados como bienes recibidos en dación de pago y que son transferidos a CISA, para ser comercializados, deben realizarse los registros contables mencionados en los numerales 2.1.1 Registros en la entidad que transfiere los inmuebles y 2.3.2 Registros en la entidad pública que transfirió el inmueble, utilizando la subcuenta 193002-Inmuebles de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO. Además, cuando tenga provisión, la entidad debe mantener a nivel auxiliar el detalle del costo histórico y la provisión asociadas al bien transferido.

Los inmuebles transferidos y reclasificados no son objeto de provisión, a partir del momento de la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que la U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sólo podrá incorporar los bienes recibidos en dación de pago en su situación financiera, hasta tanto estén en firme los actos administrativos mediante los cuales se formaliza la aceptación de estos bienes como instrumento de pago, toda vez que la dación en pago surtirá todos sus efectos legales, a partir de la fecha en que se perfeccione la tradición o la entrega real y material de los bienes que no estén sometidos a solemnidad alguna, condición indispensable, según el Art. 2 del Decreto 4815 del 14 de diciembre de 2007, para que se pueda considerar válidamente como formalizado el pago.

Si bien, el artículo 238 de la Ley 1450 del 16 de junio 2011 obliga a la U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a transferir a título gratuito y mediante acto administrativo a la Central de Inversiones S.A. – CISA, los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones; no se observa que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la movilización de activos de las entidades públicas del nivel nacional dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se contraponga a lo estipulado en el artículo anteriormente mencionado, pues los seis (6) meses a los que se refiere, deben ser contados a partir de la fecha de expedición de la Ley, por expresa disposición de la misma.

Por otro lado, es imperioso que la U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales diseñe, adopte e implemente las medidas y controles administrativos pertinentes para proferir oportunamente las resoluciones que ordenan cancelar las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes; actos administrativos que le permitirán incorporar los

bienes recibidos en dación de pago en su situación financiera y dar cumplimiento al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la movilización de activos de las entidades públicas del nivel nacional dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Adicionalmente, conviene señalar que los bienes recibidos en dación de pagos cuyo acto administrativo asociado no se encuentre en firme, deberán presentarse en cuentas deudoras de control pues es necesario ejercer control administrativo sobre los mismos y porque estos bienes no afectarán la situación financiera, económica, social y ambiental de la U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por cuanto ya existe un partida por cobrar en el Balance de la entidad, que al momento en que se profiera la resolución se acreditará, al mismo tiempo que se reconocerá un bien recibido en dación de pago, teniendo en cuenta que los saldos que quedaren pendientes de pago a cargo del deudor, continuarán siendo objeto de proceso administrativo de cobro coactivo, toda vez que las obligaciones fiscales no pueden ser objeto de condonación.

En consecuencia, se ratifica la instrucción impartida mediante los conceptos 2014-200-001578-1 del 9 de junio de 2014 y 20115-154213 del 24 de junio de 2011, y se precisa la obligatoriedad de proceder a su aplicación. Dado lo anterior, no es procedente su solicitud.

CONCEPTO No. 20152000009201 DEL 24-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos intangibles respecto a las erogaciones encaminadas a la erradicación de la fiebre Aftosa.

Doctor
 JAIME RAFAEL DAZA ALMENDRALES
 Representante Legal
 Federación Colombiana de Ganaderos - FEDEGAN
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500006272 en la cual formula la siguiente consulta:

“Frente a la convicción de que el estatus internacional de país libre de aftosa representa un verdadero patrimonio para el país y un bien público, la ganadería colombiana, el gremio ganadero y, por ende, el Fondo Nacional del Ganado como instancia ejecutora de la inversión y el logro, consideramos, primero, que tal patrimonio debe tener una expresión en los Estados Financieros del FNG, pues se trata de recursos aportados por los ganaderos colombianos y, de hecho, la parafiscalidad misma es considerada como un patrimonio de la ganadería colombiana. Y segundo, que tal expresión contable se puede concretar a través de dos elementos ligados al concepto de “intangibilidad”, como son el know how y el Good Will.

(...) El know How

Entendido como un “Conjunto de conocimientos, producto de la información, la experiencia y el aprendizaje, que no pueden ser protegidos “por una patente por no constituir una invención en el sentido estricto del término, pero que son determinantes del éxito comercial de una empresa. es “saber cómo o saber hacer”

Para nuestro caso, el know how se puede concretar en los siguientes elementos:

El modelo colombiano de erradicación, reconocido internacionalmente y basado en:

- Alianza público - privada entre el gremio (FEDEGÁN — FNG) y la autoridad sanitaria (MADR — ICA).*
- Responsabilidad de la operación en FEDEGÁN — FNG, a través de dos ciclos anuales de vacunación masiva.*
- Centralización de la distribución de vacuna.*
- Descentralización de la operación a través de 80 proyectos locales todo el país.*
- Participación efectiva de los gremios ganaderos regionales, responsables de la operación local*

La cultura sanitaria, como ya se mencionó, es un elemento fundamental de ese know how adquirido.

La planeación, la operación y los resultados. FEDEGÁN — FNG ha planeado y operado 34 ciclos semestrales de vacunación ininterrumpidamente desde 1997. A diciembre de 2014 se habían aplicado 662.068.473 dosis, con una cobertura superior al 95% en todo el territorio nacional, lo cual requiere una compleja logística que incluye la contratación temporal de cerca de 4.000 vacunadores por ciclo de 45 días.

Ninguna organización pública o privada en el país ha desarrollado una campaña de vacunación nacional de tan compleja logística, tan consistente en el tiempo y con resultados tan contundentes.

Good Will

Es un concepto que tiene que ver con el "buen nombre" que una organización puede adquirir ante su sector y ante la comunidad nacional e internacional, por su gestión y sus logros, lo cual, para el caso específico del FNG resulta evidente frente a la erradicación de la fiebre aftosa.

La validación. No se puede tratar, sin embargo, de una apreciación subjetiva por parte de la organización. Para el caso, estos resultados no solo han sido reconocidos por la certificación internacional, sino por la institucionalidad sanitaria mundial. Internamente, y desde el punto de vista de la gestión y el manejo de los recursos han sido calificados positivamente por la Contraloría General de la República; y desde el ámbito privado, su operación y desarrollo procedimental han sido avalados por la certificación de Calidad ISO 9001 — 2008 otorgada y renovada hasta la fecha por la empresa internacional Bureau — Veritas,

La Valoración. La respuesta a este interrogante se puede abordar desde dos aspectos, a saber:

¿Qué representa para un país la certificación de libre de aftosa? Más allá del aspecto meramente productivo de la salud del hato nacional, en este caso la valoración es extremadamente difícil, toda vez que, en un entorno de globalización y una coyuntura nacional de apertura a partir de la negociación de Acuerdos y de TLC, con Mercosur, Estados Unidos y la Unión Europea, entre otros, la certificación de libre de aftosa puede tener enormes repercusiones para el desarrollo rural y la economía nacional en general, por concepto de la generación masiva de divisas y de empleo en el campo colombiano. Colombia es un país con vocación ganadera y no se puede desconocer que solamente en Suramérica, países como Brasil, Argentina y Uruguay han hecho de la producción y exportación de carne y leche un factor predominante de su desarrollo económico y social.

¿Cuánto le cuesta a un país la certificación de libre de aftosa? Este es un frente de más fácil valoración, aunque el costo depende de muchos factores como la extensión, la orografía, la densidad o dispersión ganadera, el tamaño del hato, la disponibilidad de vacuna, etc.

No obstante, para nuestro caso, el FNG está en capacidad de determinar con precisión el volumen histórico de recursos parafiscales destinados a la erradicación de la fiebre aftosa.

En una primera aproximación se podría plantear que tales recursos se prorratearan porcentualmente entre el Good Will y el know how, con un mayor peso del segundo. A partir del primer registro, el Good Will debería permanecer en ese valor histórico acumulado, mientras que el Know how podría -o debería- incrementarse año a año con un porcentaje de la inversión anual en la preservación del estatus sanitario.

A manera de CONCLUSIONES, nuestra consulta estaría dirigida específicamente a establecer:

1. La viabilidad de nuestro planteamiento a la luz de la legislación contable aplicable.
2. ¿Cuál será la dinámica de la cuenta del Activo y la del Patrimonio?
3. ¿En qué tiempo debería amortizarse?
4. Al margen de nuestra propuesta esbozada, ¿existe desde la Contaduría General de la Nación un procedimiento para determinar el valor a registrar?

Le reitero, doctor Bohórquez, que esta propuesta descansa en veinte años de esfuerzo y aplicación intensiva de recursos ganaderos para alcanzar un logro que no dudamos en considerar un verdadero “patrimonio” de la ganadería colombiana y del país. Por lo tanto, quedamos en la mejor disposición para hacer las aclaraciones del caso, suministrar la información adicional o reunirnos con sus equipos técnicos de acuerdo con lo que usted estime conveniente.”

CONSIDERACIONES

Se procede a responder su consulta con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública que es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas – ECP, en los siguientes términos:

La norma técnica de otros activos indica que *“los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registrarán como gasto”*. Adicionalmente el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles establece en su numeral 1 que *“son activos intangibles aquellos bienes inmateriales o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable (...) un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas de tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo y otros similares, o la estimación del valor depende de variables que se puedan medir”*.

En referencia al registro de activos intangibles desarrollados, el procedimiento ya mencionado establece en su numeral 2 que *“son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial”* y en el numeral 4 se determina que los activos intangibles formados *“son aquellos que ha obtenido la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean estas públicas o privadas”*

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, establece tres categorías para estos activos, las cuales son:

- Activos intangibles adquiridos: Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero.
- Activos intangibles desarrollados: Comprende aquellos activos de la entidad que son el resultado de las etapas de investigación y desarrollo.
- Activos intangibles formados: Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades. Los siguientes son los criterios que se deben cumplir para que la entidad pueda proceder a reconocer un activo intangible formado:
 - 1) Ser identificable, es decir que pueda ser separado o escindido de la entidad contable pública, vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado o cuando surgen derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.
 - 2) Ser controlable, cuando la entidad contable pública puede obtener beneficios económicos futuros que se derivan del mismo y además pueda restringir el acceso a terceras personas de tales beneficios. Por ejemplo que el fondo este facultado para determinar y hacer una segregación de los terceros que se benefician con la certificación de país libre de aftosa con vacunación, o exigir una contraprestación para que los terceros puedan obtener los beneficios de la certificación mencionada.

3) Que pueda medirse monetariamente en forma confiable, cuando existen evidencias de transacciones para el mismo activo y otros activos similares o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir. Si el análisis permite concluir que por sus características puede clasificarse como activo intangible quedará registrado, debido a que conforme a la Norma Técnica del Régimen de Contabilidad Pública vigente estos activos no son susceptibles de actualización.

4) Que otorgue ventajas competitivas frente a otras entidades, esto es que los logros en la batalla contra la fiebre aftosa le otorguen al FNG una ventaja sobre otras entidades, incrementando su competitividad pues le brinda determinadas condiciones particulares con las que no cuentan las otras entidades.

El activo intangible del que trata el caso, no constituye un activo intangible adquirido pues no es el resultado de una compra a un tercero, ni un activo intangible desarrollado ya que no se obtuvo de las etapas de Investigación y Desarrollo por parte de la entidad. En consecuencia, FEDEGAN debe proceder a evaluar que en el caso de la certificación de país libre de aftosa se cumplan los criterios anteriormente mencionados, caso en el cual podrá reconocer un activo intangible formado en la contabilidad del FNG, debitando la subcuenta 197006 Know how de la cuenta 1970 INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta 323702 Know how, de la cuenta 3237 SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES. De no cumplirse los criterios antes mencionados, no es viable reconocer un activo intangible por este concepto.

La Contaduría General de la Nación no prescribe metodología de valoración de ninguna clase de activos. Por otra parte, es preciso advertir que el valor de un activo intangible formado, como el que eventualmente podría configurarse en el caso consultado, no se determina por el valor del costo de los desembolsos incurridos en la lucha contra la fiebre aftosa, sino que debe ser objeto de una estimación técnica, en la cual adicionalmente deberá determinarse su vida útil. En el hipotético caso que su vida útil sea finita, la amortización procede dentro del período durante el cual se espera recibir beneficios económicos o un potencial de servicios, en tanto que si se determina una vida útil indefinida, no será objeto de amortización.

CONCEPTO No. 20152000020031 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos

SUBTEMA	Contabilización de actuaciones distintas del organismo de control fiscal
----------------	--

Doctora

MARIA DEL CARMEN CASTILLO JAIMES

Jefe de Presupuesto

Contraloría Municipal de Floridablanca

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500012972 mediante la cual manifiesta:

“La Contraloría Municipal de Floridablanca es un órgano de control fiscal, cuya misión es ejercer la vigilancia fiscal a la administración central municipal, a las entidades descentralizadas y a los demás sujetos de control, de conformidad con la normatividad vigente. En desarrollo de nuestras actividades, surgen procesos de responsabilidad fiscal en los cuales una de las decisiones es el fallo con responsabilidad fiscal, el cual genera la obligación de que las personas que el fallo declare como responsables fiscales, deban resarcir al Estado el detrimento cuantificado en el respectivo proceso. También se tramitan procesos administrativos sancionatorios que pueden decidirse con la imposición de multas sancionatorias a cargo de los procesados.

Finalmente, la Contraloría adelanta procesos de jurisdicción coactiva originados por procesos de responsabilidad fiscal, por procesos sancionatorios o eventualmente por el incumplimiento en el pago de cuotas de fiscalización por parte de las entidades a quienes les asiste el deber de pagarla a la Contraloría.

Concretamente, la consulta es orientarnos en lo siguiente:

- *En qué cuentas se contabilizan los procesos que la Contraloría falla con responsabilidad fiscal.*
- *En qué cuentas se contabilizan los procesos sancionatorios que la Contraloría decide con la imposición de multas.*
- *En qué cuentas se contabilizan los procesos de jurisdicción coactiva que tramita la Contraloría.*
- *Como se contabilizan el valor de las costas procesales a favor de la entidad y Cual es el destino de las mismas.*
- *El valor de los fallos de procesos de Jurisdicción coactiva mencionados anteriormente, se debe pagar a la respectiva entidad en la cual se causó el detrimento patrimonial”.*

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas relativas a las Cuentas de Orden establecen en el párrafo 309 que *“las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible”*. Adicionalmente, el párrafo 375 del Plan General de Contabilidad Pública, señala que *“Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. (...)”*.

De otra parte, la dinámica de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, como: *“el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salvaguarda o custodia. La contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-Bienes Recibidos en Custodia. La dinámica de esta cuenta establece que se debita con “El valor correspondiente a los bienes recibidos en custodia que se devuelven”. Y se acredita con “El valor de los bienes recibidos en custodia”*. También, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, como: el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

El concepto 20122000012531 indica que *“la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales que de conformidad con la Ley 610 del 2000, les corresponde adelantar las actuaciones administrativas durante el proceso de responsabilidad fiscal con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, en el ejercicio de la gestión fiscal, deben revelar esta situación en las notas a los estados contables.*

En caso de los cobros coactivos, una vez se determina la responsabilidad fiscal de los servidores públicos y de los particulares en el proceso, los bienes sobre los cuales se define el secuestre y las cuentas bancarias embargadas, se reconocen en las subcuentas que correspondan de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, con contrapartida en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db).

Cuando con ocasión de los cobros coactivos que adelantan la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales, si los dineros son recaudados en las cuentas

bancarias de las respectivas Contralorías, deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y simultáneamente debe cancelar el registro en las cuentas de orden acreedoras de control, e informar en Notas a los Estados Contables sobre la naturaleza de dichos recaudos lo relacionado con la restricción del efectivo.

En caso que los dineros se consignan en las cuentas bancarias de la entidad pública beneficiaria, debe cancelar el registro en las cuentas de orden acreedoras de control, una vez recibido el informe.”

El Régimen de Contabilidad Pública establece respecto a la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS establece que *“Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable Pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al cierre del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo enunciado en las consideraciones, la entidad debe revelar en las notas a los estados financieros las actuaciones administrativas que adelante con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, en el ejercicio de la gestión fiscal, y para los cobros coactivos una vez se determine la responsabilidad fiscal de los servidores públicos y de los particulares en el proceso, los bienes sobre los cuales se define el secuestro y las cuentas bancarias embargadas, se reconocen en las subcuentas que correspondan de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, con contrapartida en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (Db).

Sin embargo, si los recaudos de los cobros coactivos se efectúa en las cuentas bancarias de la Contraloría deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y simultáneamente debe cancelar el registro en las cuentas de orden acreedoras de control, e informar en Notas a los Estados Contables sobre la naturaleza de dichos recaudos lo relacionado con la restricción del efectivo.

Igual tratamiento se deberá aplicar en el caso de las multas, bajo el supuesto que la titularidad de la multa está en cabeza de una entidad diferente a la Contraloría, donde se presenta la situación que da origen a la actuación del órgano de control fiscal. Ahora bien, si se imponen sanciones por el no pago de las cuotas de fiscalización a entidades sujetas al control fiscal, se registran en la subcuenta 140102 Multas, de la cuenta 1401 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411002 Multas, de la cuenta 4110 – NO TRIBUTARIOS.

Las costas judiciales a favor de la entidad, entendida como tal la Contraloría, deben reconocerse en la subcuenta 481090 Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS pues no son ingresos de las actividades ordinarias de la entidad y adicionalmente se encuentran fuera del control de la entidad contable pública. No es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar cuál es el destino de estos importes, ni determinar si el valor de los fallos de procesos de Jurisdicción coactiva mencionados anteriormente, se debe pagar a la respectiva entidad en la cual se causó el detrimento patrimonial.

CONCEPTO No. 20152000021911 DEL 14-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Cargos diferidos – Manejo y control administrativo de bienes de consumo en bodega, reconocidos como gastos en períodos anteriores

Doctora
RUBY ESPERANZA CORREA MORENO
Responsable Área de Contabilidad Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud IDIPRON

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 21 de abril de 2015, radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 2015-550-001806-2, mediante la cual manifiesta:

“Por decisiones administrativas en los años 2013 y 2014 se realiza la retoma de bienes de consumo entregados en años anteriores para uso y consumo de los beneficiarios que asistían o vivían en las Unidades de Atención Integral del IDIPRON, y que no habían sido utilizados y se encontraban a cargo de los Directores o responsables de estas Unidades, almacenándolos en una sola bodega del área de Almacén. Estos bienes fueron adquiridos en años anteriores y tuvieron el registro y proceso contable a esa fecha. Al efectuar esta retoma de bienes, se clasificaron y se lleva un control administrativo en Excel, en el área de Almacén e inventarios, como consumo controlado.

Teniendo en cuenta lo anterior, queremos solicitarles el concepto sobre el manejo y control de los bienes de consumo de la retoma realizada, aclarando lo siguiente:

- *No se tiene valor individualizado de los bienes de consumo reunidos en la retoma, sin embargo, por el tipo de los elementos se observa que el costo de cada uno de ellos no supera medio salario mínimo.*
- *De los elementos de la retoma existen bienes que no tuvieron ingreso al almacén, recibidos directamente por el responsable de la dependencia y encargado de la ejecución del contrato, y otros, que fueron recibidos por el almacenista y entregados a quienes requirieron los elementos. (Resolución 001 de 2001 SHD Numeral 3.2.19)*
- *Contablemente en su momento afectaron la cuenta de gastos.*
- *Sobre estos bienes se tiene Control Administrativo en Excel y son entregados para uso en la medida en que se requieren en las diferentes sedes o unidades de atención o para los nuevos proyectos de inversión.*

Se puede continuar realizando el manejo y control de los bienes de consumo reunidos en la retoma de inventarios a través del control administrativo que se lleva en el área de almacén e inventarios, hasta agotar las existencias. (Elementos de papelería, aseo, vestuario beneficiarios, repuestos para mantenimiento, desechables y menaje de cocina, otros de consumo).

Sí no es pertinente, cuál sería el procedimiento que debemos realizar.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) *Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;*

(...)

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

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

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

El Acuerdo 17 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., por el cual se conforma la Dirección de Contabilidad del Distrito Capital y se crea el cargo de Contador Distrital, en el artículo 10º, establece las funciones a cargo del citado funcionario, donde le señala como una de sus obligaciones la siguiente:

- *Fijar las pautas para el registro y la actualización de los inventarios bienes del Distrito y sus organismos, de conformidad con las instrucciones expedidas por el Contador General de la Nación.* (...) (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establece los atributos de la información en relación a la materialidad, las pautas que dirigen el proceso para la generación de información contable, precisa la noción de activos y los cargos diferidos y se define los gastos en los párrafos 109, 117, 141, 196 y 282 del Marco Conceptual, donde señala lo siguiente:

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que

fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...).

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. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 5815 Ajuste de Ejercicios Anteriores del grupo 58 Otros gastos, la describe el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, así:

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. (Subrayado fuera de texto).

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contenido en la Sección III “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable”, en el Inciso quinto del numeral 3.13 del procedimiento de Control Interno Contable, señala lo siguiente:

En los términos del Decreto 3730 de 2003, las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, podrán solicitar apoyo en la organización, diseño, desarrollo y mantenimiento del sistema de información contable, financiera y presupuestal, al Contador General del departamento del cual forman parte, así como orientación sobre el debido cumplimiento de las normas expedidas por el Contador General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

El citado Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 3.1 del procedimiento de Control Interno Contable, señala lo siguiente:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las

cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

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

En cuanto a las políticas y prácticas contables, individualización de bienes, derechos y obligaciones y conciliaciones de información a cargo de las diferentes Entidades Contables Públicas del país, el citado Procedimiento, en los puntos 3.2., 3.4. y 3.8, establece:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (Subrayado fuera de texto).

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

CONCLUSIONES

A partir de lo señalado en las anteriores consideraciones, este Despacho se permite indicar lo siguiente:

Al respecto es necesario recordar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, emitir

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

El reconocimiento de gastos por la utilización de bienes de consumo, en atención al principio de contabilidad pública de devengo, procede cuando éstos se utilizan en desarrollo del ciclo normal de las actividades de cometido estatal a cargo de la respectiva entidad pública, es decir, cuando se produce el consumo o aplicación de los recursos a la actividad o función a que están destinados. También se reconocen gastos de manera excepcional, por disposición expresa del Régimen de Contabilidad Pública, únicamente para los activos de menor cuantía que revisten característica de Propiedades, planta y equipo, para los cuales luego del registro del gasto, se requerirá de controles alternos de tipo administrativo, asunto que no es competencia de la Contaduría General de la Nación.

De conformidad con lo señalado en los Artículos 9º y 10º del Acuerdo 17 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., la competencia para fijar las pautas administrativas para el registro y la actualización de inventarios de bienes del Distrito y sus organismos, de conformidad con los Procedimientos contables expedidos por el Contador General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública, son competencia de la Dirección Distrital de Contabilidad y del Contador Distrital.

De conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, se recalca la necesidad de que las Entidades Contables Públicas (ECP) del país documenten las políticas y demás prácticas contables implementadas internamente en procura de lograr una información contable confiable, relevante y comprensible.

Ahora bien, por tratarse de elementos de consumo que se encuentran en bodega, reconocidos como gastos en periodos anteriores sin que se haya hecho uso de ellos, bajo las condiciones señaladas en su consulta, de los cuales se espera que de éstos fluya un potencial importante de servicios o beneficios económicos futuros, deben clasificarse y reincorporarse como activos al sistema de información contable luego de su correspondiente individualización y cuantificación. Para ello se debitará la subcuenta a la que correspondan de la Cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, acreditando los gastos en la subcuenta respectiva de la Cuenta 5815 AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20152000026791 DEL 17-06-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
TEMAS	Otros Activos Otros Ingresos Gastos

1		Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los implementos recibidos en donación para ser entregados como premios a los ganadores de un concurso. Elaboración de Estados Contables Básicos intermedios.

Doctor

GUSTAVO ESPAÑA GUZMAN

Coordinador Grupo Interno de Trabajo Contabilidad

Departamento Administrativo Nacional De Estadística-DANE

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante correo electrónico, radicada en este Despacho con el No. 20155500024382, en la cual presenta las siguientes inquietudes:

“1) El DANE realizó un concurso de innovación a sus funcionarios donde a los ganadores se le daba un reconocimiento. La empresa LG CNS COLOMBIA S.A.S participó en el concurso donando diez (10) tabletas, NT Hollywood Care (111740, Shark Bay i5h3 w/ hiel Graphics. Win8.1), la citada empresa solicito al DANE una certificación como se indica en el Estatuto Tributario. Artículo 125-3.

Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

La consulta es: *Cómo el DANE contablemente debe registrar la entrega de estos equipo a los beneficiarios después de realizar el ingreso a almacén?*

2) El DANE y FONDANE realiza la publicación de los estados contable de manera trimestral en razón a que el SIIF Nación no realiza cierres definitivos mensuales. La Oficina de Control Interno de la entidad en auditoría interna al proceso observo que en el Régimen de Contabilidad Pública describe que la publicación de los estados contables se deben realizar mensualmente y por lo tanto se está incumpliendo con lo dispuesto.

Consulta es: *Si el sistema oficial de registro contable es el SIIF Nación y este no realiza cierres mensuales definitivos como podrá la entidad cumplir con la norma de elaborar estados contables mensuales con información provisional y no definitiva.*

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

El párrafo 196 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)

Así mismo el Catalogo General de Cuentas del mismo marco normativo, describe las siguientes cuentas así:

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los gastos y costos causados periódicamente. (...)

4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA: SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

La anterior cuenta contiene la subcuenta 480819-Donaciones

51- DE ADMINISTRACION

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. (...)

Este grupo incluye en la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, la subcuenta 510130-Capacitación, bienestar social y estímulos

En relación con su segundo interrogante, el párrafo 121 del RCP indica que el periodo contable *“Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala que *“Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos. Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad.* (Subrayado fuera de texto).

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas se concluye que para el reconocimiento de la recepción de las tabletas, la entidad debe contabilizar un débito a la subcuenta que corresponda de la 1910-Cargos Diferidos, con crédito a la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Así mismo por la entrega de estos elementos a los

ganadores del concurso, debitan las subcuentas 510130 o 520223 denominadas Capacitación, bienestar social y estímulos, de las cuentas 5101 y 5202 SUELDOS Y SALARIOS según correspondan, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por otro lado, con relación a los estados contables mensuales, no se requiere proceder a efectuar el cierre contable, dado que el periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Por tratarse de estados financieros intermedios podrán utilizarse métodos alternativos que permitan calcular los resultados, sin efectuar la cancelación de las cuentas de ingresos, gastos y costos y de trasladar sus saldos a la cuenta correspondiente de resultados, con independencia de que la contabilidad se registre a través del Sistema de información Financiera SIIF, máxime si se advierte que esa plataforma tecnológica le permite sacar reportes básicos para dar cumplimiento a la exigencia normativa.

CONCEPTO 20152000032781 DEL 10-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros Activos Propiedades, planta y equipo Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento de sistema de aire acondicionado en inmueble recibido en arrendamiento

Doctora
MONICA PATRICIA OCAMPO VILLA
Profesional Especializado
Superintendencia de Notariado y Registro

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante correo electrónico radicada en este Despacho con el No. 20155500032812 en el cual consulta sobre el tratamiento contable que debe dársele a las adecuaciones que hace una entidad pública sobre inmueble arrendado, específicamente la instalación de un sistema de aire acondicionado.

CONSIDERACIONES

La descripción de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA establece que *“Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”*

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento contable del sistema de aire acondicionado en un inmueble recibido en arrendamiento dependerá del acuerdo entre las partes que suscriben el contrato de arrendamiento, en relación con la asunción del costo de las adecuaciones.

En consecuencia, si el arrendatario es quien asume tales costos, siempre que el sistema corresponda a una estructura que haga parte integral del inmueble y que mejore o amplíe en forma significativa la capacidad operacional del mismo, se debita la subcuenta 191502-Edificaciones, de la cuenta-1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, según corresponda a la naturaleza del bien, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor, sin detrimento del reconocimiento de los descuentos y retenciones en la fuente que se deriven de la transacción.

La amortización de las obras y mejoras en propiedad ajena deben efectuarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

Es de anotar que si se trata de un bien mueble que conserve esta naturaleza y puede ser separado del inmueble, se debe reconocer en la subcuenta 165590- Otra maquinaria y equipo, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO.

Ahora si el costo de las adecuaciones va a ser reembolsado por parte del arrendador del inmueble, se reconocerá un derecho en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta-2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el pago al proveedor.

CONCEPTO No. 20152000030821 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento del plan de retiro voluntario como cargos diferidos

2	MARCO NORMATIVO	Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento del plan de retiro de voluntario

Doctor
 JAIME GONZÁLEZ MÉNDEZ
 Profesional Especializado Contabilidad
 Industria Licorera de Caldas
 Manizales – Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003231-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer un plan de retiro voluntario que ha venido estructurando la Industria Licorera de Caldas, con recursos solicitados del sector financiero.

Así mismo, si el RCP permite contabilizar los desembolsos realizados para atender ese plan de retiro voluntario en Otros activos como cargos diferidos, debido a que la entidad estima amortizarlo en un plazo entre 5 y 10 años, acorde con el tiempo concedido para cancelar el préstamo obtenido, y cuál sería el plazo máximo en el cual se podría amortizar.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES**1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente.**

El Marco conceptual del RCP en la Norma Técnica relativa a los Otros activos señala:

“195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, (...)”

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Gastos determina:

*282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, (...)”

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.”

Por su parte el CGC del RCP describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS como, *“Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)”.* (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público

El numeral 6. del Marco conceptual incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, define los activos como, *“Representan recursos controlados por la empresa producto de*

sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Así mismo determina que para el reconocimiento de los activos “6.2.1. (...) Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

De otra parte la Norma relacionada con los Beneficios a los empleados, en el numeral 5.3. **Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual** señala: “5.3.1. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto.

5.3.2. *Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se medirán por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación al finalizar el período contable. En caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento. Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del período contable, se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En razón a que la Industria Licorera de Caldas pertenece al ámbito de aplicación del Marco normativo incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, y en consecuencia se encuentra en periodo de transición de la normatividad contable, durante el cual esta empresa en la vigencia 2015 utiliza para los efectos legales el RCP y de manera simultánea

prepara la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, es necesario señalar en el contexto del RCP, como de la normatividad de la Resolución 414, el tratamiento contable a aplicar, así:

1. Régimen de Contabilidad Pública precedente

De conformidad con la normatividad del RCP, se reconoce un activo diferido cuando se adquieren bienes o servicios que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio a la entidad, concepto que no puede afirmarse del hecho económico relacionado con un plan de retiro voluntario, en donde los beneficiarios, una vez se acogen al mismo dejan de prestar sus servicios y consecuentemente no participan del proceso productivo que genera beneficios económicos a la empresa.

Ahora, si bien el plan beneficiará a personal relacionado con funciones de dirección, planeación y apoyo logístico en donde los gastos se clasifican como de Administración, y a personal relacionado con la operación básica o principal en donde los gastos generados se clasifican como Gastos de Operación, estas erogaciones no pueden catalogarse como relacionadas con el proceso productivo, caso en el cual contablemente reconocerá la operación como un gasto administrativo, debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 250508-Indemnizaciones de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público

En el contexto del marco normativo incorporado por la Resolución 414 de 2014, el plan de retiro voluntario no puede clasificarse como un activo diferido, por cuanto un activo se reconocerá cuando exista la probabilidad de que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y su valor puede medirse con fiabilidad, y en el evento que no genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

De otra parte, la norma relativa a los Beneficios a los empleados, trata los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, en donde el plan de retiro voluntario que la entidad planea realizar, corresponde a una obligación cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual que se reconoce como un gasto, por lo que el registro contable se realiza debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditando la subcuenta 251301-Indemnizaciones de la cuenta 2513-BENEFICIOS POR

TERMINACIÓN DEL VINCULO LABORAL O CONTRACTUAL, la cual se cancela al momento del giro.

CONCEPTO No. 20152000033761 DEL 18-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento como transferencias condicionadas de los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos, cuando la ejecución de los proyectos se realiza en diferentes periodos.

Doctor
VICTOR JULIO ROJAS PERICO
Contador
Corporación Autónoma Regional de Chivor- CORPOCHIVOR
Garagoa - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 28 de julio de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-003693-2, de la cual deducimos que consulta respecto a si los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos pueden registrarse como ingresos del periodo, aun cuando no se hubiera desarrollado el objeto de los convenios en el mismo periodo.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Corpochivor suscribió convenios interadministrativos con Ecopetrol S.A. *“PARA AUNAR ESFUERZOS ADMINISTRATIVOS, TÉCNICOS Y FINANCIEROS PARA MITIGAR LA PRESIÓN SOBRE LOS BOSQUES DE LA JURISDICCIÓN DE CORPOCHIVOR, MEDIANTE LA CONSTRUCCIÓN DE ESTUFAS AHORRADORAS DE LEÑA Y HUERTOS DENDROENERGÉTICOS.*

(...)

El Convenio se circunscribe a:

CLÁUSULA PRIMERA. CONSIDERACIONES ESPECIALES:

- *Que en Mayo de 2014 Ecopetrol S.A. lanza la convocatoria Nacional para la Inversión Ambiental Regional Estratégica –IARE dirigida a identificar entidades y/o aliados estratégicos con capacidad para desarrollar en el marco de las actividades de la compañía, proyectos para reducir los impactos de cambio climático, favorecer la conservación de la biodiversidad y mejorar la gestión, el manejo y protección de los recursos hídricos en Colombia, con el objeto de avanzar en procesos estratégicos que permitan cumplir los compromisos ambientales de Ecopetrol S.A. en el marco de las necesidades y metas del Gobierno.*
- *Que los principales beneficios de desarrollar acciones para reducir los impactos de cambio climático, favorecer la conservación de la biodiversidad y mejorar la gestión, el manejo y protección de los recursos hídricos. (...)*

CLÁUSULA SEGUNDA. –OBJETO:

El objeto de este convenio es: Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros para mitigar la presión sobre los bosques de la jurisdicción de CORPOCHIVOR, mediante la construcción de estufas ahorradoras de leña y huertos dendroenergéticos.

En todo caso, el aporte y la obligación de ECOPETROL en el presente convenio es de medio y no de fin, lo que implica que el responsable exclusivo por la plena e idónea ejecución del convenio, de su objeto y/o del proyecto escrito anteriormente bajo el título OBJETO, es la CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CHIVOR – CORPOCHIVOR.

Por su parte, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala que el proceso contable deberá atender a principios definidos para su elaboración, de los cuales el de Asociación señala, “El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el CGC del Régimen de Contabilidad Pública presenta la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el objeto de reconocer en la contabilidad los recursos que constituirán ingresos para la entidad, pero que en razón al momento en que se reciben no alcanzan a ser ejecutados, o por el tiempo que toma la ejecución de los proyectos no pueden reconocerse en el mismo periodo.

Es así como dicha cuenta se describe como, 2915-CRÉDITOS 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 deben ser aplicados o distribuidos. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros. (...) (Subrayado fuera de texto)

Además la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS señala, “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que los recursos recibidos para ejecutar el objeto de los convenios celebrados por la entidad, en observancia del principio de asociación deberán reconocerse en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, la cual permite, en la medida que se produzcan los gastos o costos de los proyectos a realizar, reconocer el ingreso que afectará los resultados del respectivo periodo.

CONCEPTO No. 20152000035021 DEL 28-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos Gastos de operación Otros gastos
	SUBTEMA	Reconocimiento de entrega de bienes de consumo a otra entidad del gobierno.

Coronel
NELSON GUAIDIA AMEZQUITA
Contador General

Ministerio de Defensa Nacional
Policía Nacional
Dirección Administrativa y financiera

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003834-2 en la cual manifiesta:

“Dado que la Policía Nacional recibió un combustible a través de una donación por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, el cual se encuentra ubicado en un lugar de difícil acceso topográfico, aunando las difíciles condiciones de orden público, no es fácil su traslado hacia el casco urbano para su distribución y consumo, en razón se determinó realizar una transferencia de este bien a otra entidad del estado que cuenta con las facilidades de asumir el gasto del mismo.

Ahora bien, de acuerdo al caso expuesto, respetuosamente solicito su concepto a las siguientes inquietudes:

- 1.- La Policía Nacional, una vez la DIAN ha expedido una resolución de donación previa aprobación de oferta, puede realizar una transferencia a otra entidad del estado? Cabe resaltar que es del mismo Nivel y Sector*
- 2.- ¿Se puede realizar transferencia de bienes de consumo?*
- 3.- En caso de ser favorable realizar la transferencia de este bien, cuál sería el registro contable, teniendo en cuenta que está reconocido el ingreso como una donación en las cuentas (1910XX (Db)- 480816 Cr).”.*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

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

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

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

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

"1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables

1.2. Objetivos del control interno contable.

Son objetivos del control interno contable los siguientes:

a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública." (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP

"9.1.1.8-Otros activos.

(...)

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera

especifica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.”

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“1910-CARGOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

30. *El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios.*
31. *El valor del impuesto diferido originado por las diferencias temporales entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.*
32. *El valor de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.*
33. *El valor de las transferencias condicionadas entregadas.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los gastos y costos causados periódicamente.*

- Las erogaciones por gastos de exploración en áreas que resulten productoras que se trasladen a la cuenta 1840-Inversiones en Recursos Naturales no Renovables en Explotación.
- El valor de la amortización de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.
- El valor de la amortización de las transferencias condicionadas entregadas.
- El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.

5211 GENERALES:

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.
- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

CONCLUSIÓN:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Respecto a las preguntas 1 y 2, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, excede las competencias funcionales del Contador General de la Nación, conceptuar sobre la posibilidad de la Policía Nacional de realizar transferencias de bienes de consumo a otra entidad del estado del mismo Nivel y Sector, toda vez que es del resorte administrativo de la Policía Nacional, en el marco de la Resolución 357 de 2008, en consonancia con la regulación superior y la reglamentación interna, determinar la viabilidad de transferir o no dichos bienes.

Respecto a la pregunta 3, el registro contable al momento de entregar el bien de consumo obedece a un débito en la subcuenta 521167- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, si con ello se están desarrollando labores operativas propias de la misión de la Policía, o en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, si no se cumple este precepto, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20152000035741 DEL 07-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de aportes patronales a favor de una IPS

Doctora
RUTH CATAÑO ORJUELA
Contadora
Empresa Social del Estado Municipio de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-5500-03892-2, en la cual solicita de indique cual es la cuenta de deudores que se debe usar para contabilizar las cuentas por cobrar a los fondos de pensiones, EPS y ARL, referente a los aportes patronales sin

situación de fondos ya que actualmente, el hospital tiene registrado estos conceptos en la cuenta 147090 - otros deudores, pero los montos superan el 5% del total de la cuenta.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El tratamiento contable del tema objeto de su consulta se encuentra en el numeral 5 del capítulo XIII-procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos que establece lo siguiente:

“5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a

fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las cuentas por cobrar a los fondos de pensiones, EPS y ARL, referente a los aportes patronales sin situación de fondos, cuando el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, se debe registrar en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, razón por la cual el hospital debe reclasificar estos saldos.

CONCEPTO No. 20152000033841 DEL 18-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Activos Otros Ingresos
	SUBTEMA	Tratamiento contable por facturación de servicios de salud que no alcanza a cubrir el pasivo por aportes patronales.

Doctora
MAGDA MANCILLA HERNÁNDEZ
Jefe Financiero
Hospital San Psiquiátrico San Camilo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004853-2 en la cual manifiesta:

“BUENOS DÍAS, LA ESE DEBE CRUZAR LA FACTURACIÓN RADICADA DE LA POBLACIÓN POBRE NO ASEGURADA CONTRA EL VALOR DE LOS APORTES PATRONALES QUE EN PROMEDIO SON 60 MM MES, PARA EL MES DE SEPTIEMBRE LA FACTURACIÓN NO ALCANZO (Sic) A CUBRIR EL VALOR DEL APORTE PATRONAL. COMO DEBE SER EL TRATAMIENTO CONTABLE EN ESTE CASO”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES.

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a

fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

(...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las numeral “5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES” del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, procede así:

- Un débito en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuando la DGCPTN realice un giro a las Administradoras superior a los aportes patronales causados por la IPS
- Si la DGCPTN realiza un giro a las Administradoras inferior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución si existe, del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los pasivos donde se tienen registradas las obligaciones por aportes patronales.

CONCEPTO No. 20152000038501 DEL 14-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros Activos
	SUBTEMA	Devolución recursos del Fonpet

Doctor
 ELIECER GIRÓN TUMAY
 Contador Público Externo
 Municipio de Paz de Ariporo
 Paz de Ariporo – Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 21 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004572-2, mediante la cual solicita el procedimiento contable para reconocer los recursos retirados del Fonpet.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3º la Ley 549 de 1999, “creó el 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.”

Mediante Resolución 1951 de junio de 2015 del MHCP, una vez verificada la condición de cobertura del pasivo pensional del Municipio de Paz de Ariporo Departamento del Casanare, y de las provisiones adicionales se ordena girar los excedentes al municipio.

Respecto de la normatividad contable pública, el CGC describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL como, *“Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación y la del ingreso correspondiente. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

Los recursos que las entidades territoriales tienen como reserva para el pago del pasivo pensional a su cargo en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET se registran en la contabilidad de la entidad en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Cuando en cumplimiento de los requisitos determinados por el Fonpet, los recursos que la entidad territorial mantiene en éste son devueltos, acreditará la subcuenta y cuenta,

mencionada, con contrapartida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20152000042891 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	-Criterios para la elaboración de los comprobantes de contabilidad -Viabilidad de validar y reportar saldos con signos negativos en razón a su atributo “ambisigno” establecido en el CHIP -Reconocimiento de la adquisición de bienes consumibles o fungibles

Doctora
MARÍA CRISTINA RUBIO MARÍN
Profesional Universitario Dirección Financiera
Contraloría Municipal de Ibagué
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004518-2 en la cual manifiesta:

“De la manera más atenta le solicito concepto sobre algunas inquietudes que se nos han presentado a la Entidad, con la implementación del nuevo Software:

- Se tiene que cuando se lleva contabilidad se deben elaborar comprobantes de contabilidad por los movimientos que se registren cada día, pero en el software que estamos implementando no los elaboran ellos simplemente elaboran un cuadro en Excel donde relacionan todos los movimientos con alguna información adicional pero no a nivel de comprobante de diario.
- En la presentación del Balance General los saldos que aparecen en las cuentas del Pasivo y Patrimonio aparecen con signo negativo (-), las cuales por presentación

pareciera ser que son saldos en rojo. Ya la Entidad les hizo el requerimiento para que nos hagan esta corrección pero (sic) ¿si es lógico y aceptable que los Balances Se presenten con saldo negativo?

- Con relación a los elementos que se manejan por el almacén como son: papelería y cafetería, antes se llevaba un control en contabilidad por la cuenta 19 para ir registrando las entradas y las salidas del almacén, pero de acuerdo con un requerimiento en una capacitación a finales del año 2013, nos informaron que esta cuenta ya no se debe usar pues por contabilidad no se debe llevar ningún control de las entradas y salidas del almacén sino que es el mismo almacén quién lleva su propio control y seguimiento, pues en la parte contable cuando se realiza una compra sea de papelería o cafetería se debe registrar directamente al Gasto, ya que teniendo en cuenta el nuevo Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación, por la implementación de las Normas Internacionales esta cuenta no es permitido registrarla como control para las entradas salidas de almacén, sino que es el almacén quien debe llevar el control y no por contabilidad. Quisiera muy amablemente me informara a que norma me puedo dirigir para poder exigir que este control no se puede llevar por contabilidad, ya que el registro de la compra se realiza directamente al Gasto.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

.1.1.1 Otros activos

(...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)

9.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

.1.1.1 Comprobantes de contabilidad

339. **Noción.** Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.

340. Las entidades contables públicas deben elaborar, entre otros, comprobantes de contabilidad de Ingreso, Egreso y General. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o documento que lo represente. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o su equivalente. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con movimientos globales o de integración, tales como estimaciones, ajustes, correcciones y otras operaciones en las que no interviene el efectivo o su equivalente.

341. Los comprobantes deben incorporar información de máximo un mes, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

"1910 CARGOS DIFERIDOS

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, (...).” (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la contaduría general de la nación, a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública–CHIP, establece:

“5. DESCRIPCIÓN Y DILIGENCIAMIENTO DE VARIABLES CUANTITATIVAS

Saldo inicial. Para cada período de la categoría a reportar, el saldo inicial corresponde al saldo final del período inmediatamente anterior. Este dato debe ser diligenciado por la entidad.

(...)

Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Se exceptúan las subcuentas que tengan el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, como sucede con las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamiento y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la de la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras. Estas excepciones se reportan con signo negativo (Atributo de la cuenta “Ambisigno”). (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 del 23 de Julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

- Respecto a los comprobantes de contabilidad la entidad debe observar las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, indicadas en los párrafos 339 al 341 del Régimen de Contabilidad Pública, descritos en las consideraciones, dichas normas señalan unos criterios uniformes en cuanto a la elaboración de los comprobantes de contabilidad los cuales pueden incorporar información acumulada por períodos máximos de un mes.
- Para responder a su pregunta, ¿si es lógico y aceptable que los Balances Se presenten con saldo negativo?, respecto de la validación y reporte de saldos “negativos”, el numeral 5 del Procedimiento referido en las consideraciones, señala que “Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Este numeral señala además unas excepciones: las subcuentas que tengan el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, como sucede con las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamiento y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la de la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras. Estas excepciones se reportan con signo negativo.

Por tanto, algunas cuentas pueden, validarse y reportarse a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública -CHIP- con saldo negativo, contrario a la naturaleza de la cuenta, en razón a su atributo “ambisigno” establecido en el CHIP, que hace posible la validación y reporte de saldos con signos negativos únicamente cuando la descripción y dinámica de una cuenta permiten el reconocimiento de valores con el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública.

- Las erogaciones destinadas a la adquisición de bienes consumibles o fungibles, deben reconocerse según lo establecido actualmente en la norma técnica relativa a los activos, contenida en el párrafo 196 del Régimen de Contabilidad Pública referido en las consideraciones, por tanto su reconocimiento contable obedece a un débito en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, con crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, DE LA CUENTA 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, respecto a la dependencia o funcionario encargado de dicho control, es una decisión administrativa de conformidad con el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la

Nación, que en el numeral 3.2. *Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, establece: “(...) También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.”*

De otra parte, de conformidad con el nuevo marco normativo para las entidades de Gobierno aplicable a partir del 1 de Enero de 2017, deberá evaluarse su eventual registro como un gasto o como un inventario, según las características que revistan los elementos, de cara a lo preceptuado en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20152000043971 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Activos Pensiones y prestaciones económicas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento Contrato de concurrencia suscrito entre la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Caucaasia para atender el pago del pasivo prestacional del Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Caucaasia del Departamento de Antioquia

Doctora
MARIELA MARÍA RÍOS ÁVILA
Revisora Fiscal
E.S.E. Hospital Cesar Uribe Piedrahita
Caucaasia - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 15 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004493-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento del contrato de concurrencia celebrado por la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Caucaasia para atender al pago prestacional del pasivo pensional y por cesantías a favor de los trabajadores y ex trabajadores de la E.S.E. Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Caucaasia del Departamento de Antioquia, causado a 31 de diciembre de 1993.

La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el departamento de Antioquia y el Municipio de Caucaasia celebraron el contrato de concurrencia No. 001 de 2014 el cual señala:

“CLÁUSULA PRIMERA.- Objeto.- El presente contrato tiene por objeto de establecer el valor, los términos y mecanismos de pago de la concurrencia a cargo de la NACIÓN, el DEPARTAMENTO y el MUNICIPIO en la financiación del pasivo prestacional por concepto de cesantías y pensiones causado a 31 de diciembre de 1993, de los trabajadores y ex trabajadores de la ESE Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Caucaasia del Departamento de Antioquia, reconocidos como beneficiarios mediante Resolución No. 3118 de 2013, modificada por la Resolución No. 3113 de 2014 y en los porcentajes establecidos en las Resoluciones expedidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CLÁUSULA SEGUNDA.- VALOR. El valor total de presente contrato asciende la suma de SIETE MIL SETECIENTOS NOVENTA MILLONES CIENTO CUATRO MIL CIENTO CINCO PESOS (\$7.790.104.105) que corresponde al valor real del pasivo por concepto de cesantías y pensiones de la ESE Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Caucaasia del Departamento de Antioquia, causado a 31 de diciembre de 1993 verificado en el cruce de cuentas y efectuada la actualización a precios de junio de 2014.”

De acuerdo con las cláusulas del contrato, los recursos provenientes del mismo serán colocados en el patrimonio autónomo constituido por el Departamento a nombre del Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Caucaasia, recursos que según información de la Doctora María Victoria Zapata, funcionaria de la Gobernación, son autorizados por esta entidad, previa información sobre los dineros requeridos para atender al pago de la nómina de pensionados que el hospital liquida y envía.

Los recursos liquidados por el contrato corresponden a la siguiente información:

NACIÓN	VALOR	Giros (1)
CESANTÍAS	282.723.983	Hospital
RESERVA PENSIONAL JUBILADOS	795.167.595	
Pagos realizados de 1994 a 2014 \$ 564.690.661		Hospital
Giro al Consorcio \$ 230.476.934		
RESERVA PENSIONAL DE ACTIVOS	3.234.710.054	
Pagos realizados de 1994 a 2014 \$ 110.576.905		Hospital
Giro al Consorcio \$ 3.124.133.149		
TOTAL NACIÓN (A)	4.312.601.632	
DEPARTAMENTO		
CESANTIAS	223.891.247	Hospital
RESERVA PENSIONAL JUBILADOS	629.699.194	

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

866

Pagos realizados por el Servicio Seccional de Salud \$ 491.405.798		SS de Salud
Giro al Consorcio \$ 138.293.396		
RESERVA PENSIONAL DE ACTIVOS	2.561.591.199	
Pago de Bonos realizado por la SS \$ 519.464.612		SS de Salud
Giro al Consorcio \$ 2.042.126.587		
TOTAL DEPARTAMENTO (B)	3.415.181.640	
MUNICIPIO		
CESANTÍAS	4.085.607	
RESERVA PENSIONAL JUBILADOS	11.490.861	
Giro al Consorcio \$ 11.490.861		
RESERVA PENSIONAL ACTIVOS	46.744.365	
Giro al Consorcio \$ 46.744.365		
TOTAL MUNICIPIO (C)	62.320.833	
TOTAL CONTRATO DE CONCURRENCIA A+B+C	7.790.104.105	

34. Corresponden a giros realizados directamente a esas entidades.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001 determinó el procedimiento para atender al pago del pasivo prestacional de las entidades del Sector Salud, es así como los artículos 61 y 62 señalan: “Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, así:

61.1. Al encargo Fiduciario o Patrimonio Autónomo constituido por la entidad territorial para el pago de las mesadas y bonos pensionales de las Instituciones de Salud, de conformidad con el Decreto 1296 de 1994.

(...)

Artículo 62. *Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización*

financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscriben el convenio de concurrencia.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 306 de febrero de 2004 reglamentó los artículos 61, 62 y 63 de la ley 715 de 2001, señalando:

Artículo 1º. *Objeto. El presente decreto tiene por objeto reglamentar el procedimiento general para el reconocimiento y pago del Pasivo Prestacional del Sector Salud causado a diciembre 31 de 1993 por concepto de cesantías netas y reservas requeridas para el pago de pensiones legalmente reconocidas de las instituciones de salud públicas o privadas, en cuya financiación deban contribuir en virtud de la Ley 715 de 2001, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y los entes territoriales cuando a ello hubiere lugar.*

Artículo 2º. *Pasivo prestacional. El pasivo prestacional causado a 31 de diciembre de 1993 está constituido por:*

a) **Cesantías.** *Las cesantías pendientes de pago, una vez liquidadas y reconocidas, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5º del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;*

b) **Pensiones.** *Las pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sustituciones pensionales que las entidades beneficiarias tenían a su cargo, siempre y cuando correspondan a derechos adquiridos, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5º del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;*

c) **Reserva pensional de activos.** *Las reservas requeridas para el pago de las obligaciones pensionales de trabajadores privados y servidores públicos reconocidos como beneficiarios, la cual estará representada en bonos o títulos pensionales;*

d) **Reserva pensional de retirados.** *Las reservas requeridas para el pago de bonos o las cuotas partes de bonos de los servidores públicos que prestaron sus servicios en las instituciones hospitalarias beneficiarias y se encontraban retirados a dicha fecha.*

(...)”

Por su parte el Decreto 700 de 2013, en el artículo 1º. Dispone: **“Financiación del pasivo prestacional del sector salud.** *La financiación del pasivo causado hasta el 31 de diciembre de 1993 por concepto de cesantías y pensiones de los trabajadores del sector salud que hubieren sido reconocidos como beneficiarios del extinto Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, es responsabilidad de la Nación y de las entidades territoriales.”*

Respecto de la normatividad contable pública, deberá considerarse que para obtener información de calidad, la entidad deberá observar las características cualitativas de que trata el Marco conceptual del RCP, de las cuales es pertinente referirnos a que la información será Confiable si es objetiva, verificable y razonable, en este último caso *“cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”*

Así mismo, se dice que la información contable es Relevante cuando corresponde con los criterios de oportunidad, materialidad y universalidad, caso en el cual *“La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...)”*

Por su parte, las Normas Técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, de las cuales las relativas a los Activos señala: *“141. Noción Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

Y la relativa a los Pasivos indica: *“202. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, (...)”*

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. (...)”

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.”

Ahora bien, en desarrollo del proceso contable los hechos financieros, económicos y sociales deberán incorporarse en la contabilidad, previamente identificadas y clasificadas las operaciones de conformidad con el CGC, es así como éste describe las cuentas,

1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, *“Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...) 3- El valor de los encargos fiduciarios constituidos.

SE ACREDITA CON:

1- Los pagos del pasivo pensional. (...)”

2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR *“Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación de vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago del pasivo pensional.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de naturaleza crédito que integran la cuenta 2720-Provisión para pensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos realizados por concepto de la nómina de pensiones y demás prestaciones económicas. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la nómina de pensiones y demás prestaciones económicas causadas.”

“3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos (...)”

De otra parte, el artículo 4º de la Resolución 633 de 19 de diciembre de 2014 de la CGN “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación el pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional”, señala: “(...) Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y a las entidades de gobierno que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados, (...)”

Esta misma norma señala:

1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad responsable del pasivo pensional deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional.

(...)

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

8. REGISTRO DE BONOS PENSIONALES

8.1 Emisión de bonos pensionales

La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono

pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

(...)

8.2 Registro del pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos

Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas y con el objeto de que la contabilidad presentada atienda las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad de qué trata el Marco conceptual del RCP, es necesario reflejar la situación financiera de la entidad ajustada a la realidad, así como incluir la totalidad de los hechos financieros, en tal sentido, corresponde al Hospital Cesar Uribe Piedrahita de

Caucasia reconocer los derechos derivados del contrato de concurrencia, celebrado entre la Nación, el Departamento y el Municipio, para financiar las obligaciones del pasivo prestacional de cesantías y pensiones de los empleados y exempleados que prestan o prestaron sus servicios al hospital hasta diciembre de 1993, en cumplimiento de lo señalado por la Ley 715 de 2001 y sus decretos reglamentarios. Así mismo deberá reconocer las obligaciones correspondientes al pasivo pensional de este mismo personal.

A efecto de determinar el procedimiento para el reconocimiento contable de los derechos y obligaciones derivados del contrato de concurrencia por la E.S.E. Hospital Cesar Uribe Piedrahita de Cauca, se identifican los siguientes hechos económicos:

- 1- Reintegro de los recursos que el Hospital canceló directamente por cesantías y mesadas pensionales entre 1994 y 2014.
- 2- Reconocimiento del pasivo pensional (pasivo pensional de pensiones actuales)
- 3- Reconocimiento de la reserva financiera actuarial
- 4- Causación de la nómina de pensionados
- 5- Giro de la nómina de pensionados.
- 6- Reconocimiento de la Reserva pensional de activos (Bonos pensionales)

1- Reintegro de los recursos que el Hospital canceló directamente por cesantías y mesadas pensionales entre 1994 y 2014.

En relación con los recursos del contrato destinados a los pagos de las cesantías y mesadas pensionales pagadas a los beneficiarios entre 1994 y 2014, que el hospital canceló directamente, éste debió reconocer la cuenta por cobrar con los pagos realizados, de modo que con los recursos recibidos reconoce el ingreso del efectivo y cancela la cuenta por cobrar registrada.

En el evento que por los pagos de cesantías y mesadas pensionales, el hospital hubiera reconocido un gasto, afectando el estado de resultados, causará el derecho por el reintegro de los recursos, mediante un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS y un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, la cual se cancelará con los recursos recibidos.

2- Reconocimiento del pasivo pensional (pasivo pensional de pensiones actuales)

De acuerdo con las normas para el reconocimiento del pasivo pensional, las entidades responsables, deben reconocer la obligación, mediante un débito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), con crédito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

En este sentido, corresponde al hospital según el procedimiento señalado, registrar el valor del cálculo actuarial de pensionados actuales. En consideración a que el contrato de concurrencia provee al hospital de los recursos necesarios para atender el pago del pasivo, y dado que hasta la firma se dispuso del cálculo actuarial debidamente aprobado por parte del MHCP, para reconocer la amortización del valor del cálculo actuarial, acreditará por el valor total la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db) y debitará la subcuenta 325527-Obligaciones (Db) de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3- Reconocimiento de la Reserva Financiera actuarial

De conformidad con la normatividad mencionada en las consideraciones, así como los términos del contrato de concurrencia, los recursos aportados por los concurrentes se administran a través del patrimonio autónomo constituido por el Departamento, en cumplimiento de la ley, a nombre del hospital, por lo que éste último reconocerá los derechos surgidos del contrato de concurrencia, ya entregados al consorcio, mediante un débito a la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con crédito a la subcuenta 325526-Derechos de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Recursos que comprenden el cálculo actuarial de pensiones actuales, así como los correspondientes a bonos pensionales.

4- Causación de la nómina de pensionados

Con la liquidación de la nómina por parte del hospital, deberá causarse el pasivo real debitando la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y acreditando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

5- Giro de la Nómina de pensionados

Al realizar el pago de la nómina, el hospital cancelará el pasivo debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, acreditando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. Es del caso señalar que el saldo de esta última deberá conciliarse periódicamente con el saldo que presente el informe del patrimonio autónomo.

6- Reconocimiento Reserva pensional de activos (Bonos)

En la contabilidad del hospital, debe reconocerse la reserva pensional de activos, que corresponde a los bonos pensionales del personal que aún no cumple los requisitos para acceder a su pensión, pero que laboraron o laboran en el hospital, valor incluido en el

contrato de concurrencia, para lo cual en aplicación del procedimiento vigente deberá registrarse la liquidación provisional de bonos pensionales así como los bonos emitidos.

Liquidación provisional: Se reconocerá por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Bonos emitidos: Cuando se emita el bono pensional reconocerá la obligación por la cuota parte en el bono pensional debitando la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS EMITIDOS.

Cuando se efectúe el pago de la cuota parte de bono pensional debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL

De otra parte, cabe mencionar que por estar el hospital en el ámbito de la Resolución 414 de 2014, a partir de enero de 2016, aplicará la norma de Beneficios a los empleados - Beneficios posempleo, que corresponde aplicar al tratamiento contable del tema de pensiones.

De acuerdo con el procedimiento aquí señalado se atienden las inquietudes planteadas en su solicitud.

CONCEPTO No. 20152000043081 DEL 09-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos Otros Pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Causación de incapacidades Reconocimiento de giro de la EPS a cuenta bancaria de la contraloría por concepto de incapacidades

Doctora
Yurlay
Contraloría Municipal de Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004761-2 en la cual manifiesta:

“La presente es para realizar consulta de la siguiente situación:

La Contraloría Municipal de Barrancabermeja, por ser una entidad descentralizada y el recurso para gastos de funcionamiento es dependiente de las transferencias que le realiza la Alcaldía Municipal por ley, por tanto no recibe ingresos por ningún concepto; por ello los ingresos que recibe por pagos de incapacidades de sus funcionarios por parte de las E.P.S se han devuelto a la Alcaldía Municipal.

De lo anterior se requiere saber ¿Estas incapacidades se deben causar en el momento que el funcionario hace llegar el certificado de incapacidad? ¿En qué cuentas se registraría? ¿Cuándo (Sic) se liquida el pago de salario?, ¿Cual (Sic) sería (Sic) la formula (sic) establecida por ley para calcular los días de incapacidad?, teniendo en cuenta que se debe saber para causar el certificado de incapacidad; en el momento que se evidencia en el extracto bancario el pago por parte de la E.P.S? ¿Cómo (sic) se registra ese ingreso? y posteriormente ¿cómo se registra la transferencia al Municipio?

De mismo modo se requiere saber si ¿el valor que ingresa a la cuenta de la Contraloría (sic) por pago de estas incapacidades puede tener viabilidad legal para ser ingresado al presupuesto?”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Decreto 4023 de Octubre 28 de 2011, respecto al pago de las prestaciones económicas, señala:

“Artículo 24. Pago de prestaciones económicas. A partir de la fecha de entrada en vigencia de las cuentas maestras de recaudo, los aportantes y trabajadores independientes, no podrán deducir de las cotizaciones en salud, los valores correspondientes a incapacidades por enfermedad general y licencias de maternidad y/o paternidad.

El pago de estas prestaciones económicas al aportante, será realizado directamente por la EPS y EOC, a través de reconocimiento directo o transferencia electrónica en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles contados a partir de la autorización de la prestación económica por parte de la EPS o EOC". (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

(...)

.1.1.1 Deudores

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

.1.1. Normas técnicas relativas a los pasivos

- Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los

documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

**"1470 OTROS DEUDORES
DESCRIPCIÓN**

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

2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos. (...) " (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

1. *¿Estas incapacidades se deben causar en el momento que el funcionario hace llegar el certificado de incapacidad?*

Las incapacidades no se deben causar en el momento que el funcionario hace llegar el certificado de incapacidad; en cumplimiento del principio de causación, éstas se deben causar una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se cumpla el trámite para el reconocimiento de las mismas, a partir de la autorización de la prestación económica por parte de la EPS

El trámite para el reconocimiento se refiere a un acto administrativo, es decir que el empleador debe radicar en las respectivas EPS las incapacidades que sus empleados le presenten en papelería oficial, buscando el reconocimiento económico.

Las transcripciones de las incapacidades siguen siendo parte de los trámites que están a cargo de los afiliados. La transcripción es un procedimiento en el que la EPS genera una incapacidad que le fue recetada a uno de sus afiliados en papelería no oficial, debido a que se llevó a cabo en atención por urgencias, hospitalización, SOAT, o por un prestador

de servicios. En consecuencia la validez de las incapacidades suscritas por médicos particulares depende de las medidas determinadas por la EPS, para reconocer incapacidades emitidas por médicos particulares.

2. ¿En que (Sic) cuentas se registraría?

Las incapacidades deben registrarse en la subcuenta 147064-Pagos por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Bajo el contexto de su consulta, este registro debe efectuarlo el Municipio.

3. En el momento que se evidencia en el extracto bancario el pago por parte de la E.P.S ¿Cómo (sic) se registra ese ingreso?

El reconocimiento procede mediante un débito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

4. ¿Como (Sic) se registra la transferencia al Municipio?

Con el giro al Municipio se debita la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Ahora bien, respecto de las preguntas relacionadas con la fórmula para liquidar las incapacidades y la incorporación de éstas en el presupuesto, la Contaduría General de la Nación carece de competencia para absolver este tipo de inquietudes.

CONCEPTO No. 20152000045381 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Activos Hacienda Pública
	SUBTEMA	Reconocimiento en calidad de fideicomitente de contrato encargo fiduciario cedido-Patrimonio Autónomo de Remanentes

Doctor
RAÚL MARCELINO HERRERA GARCÍA
Coordinador Grupo de Contabilidad

Ministerio de Salud y Protección Social
Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005021-2 en la cual manifiesta:

*“En atención al asunto atentamente, solicito cual sería el manejo contable **EN CARGO (sic) FIDUCIARIO DE ADMINISTRACIÓN DE PAGOS**”, hago el recuento histórico en los siguientes términos:*

El 29 de Febrero de 2008, se celebró el Contrato de Fiducia Mercantil No 3-1-0362, entre Cajanal S.A EPS en liquidación y Fiduprevisora, posteriormente cedido al Ministerio de Salud y Protección Social, cuyo objeto era la Administración del Patrimonio Autónomo de Remanentes de dicha Entidad.

El mencionado contrato finalizó el 31 de mayo de 2015, quedando pendiente algunas actividades, como la defensa judicial que se encuentran vigentes y el recaudo de los títulos judiciales, además el Ministerio de Salud y Protección Social con posterioridad a la terminación del PAR se encargara (Sic) de recibir las solicitudes de pago de los fallos judiciales pendientes por cancelar y aquellos que se notifiquen con posterioridad a la terminación del mismo.

En este sentido, el Comité de supervisión instruyo al PAR ‘Cajanal S.A EPS en Liquidación’, a suscribir un “ENCARGO FIDUCIARIO DE ADMINISTRACION DE PAGO”, para atender los pagos correspondientes a los honorarios de los contratos de prestación de servicios cedidos para la Defensa judicial y las providencias judiciales que se encuentren pendientes de pago, así como las que sean notificadas con posterioridad.

Ahora bien, el 29 de mayo del 2015, se celebró el contrato de Encargo Fiduciario No 315327 entre Fiduprevisora, en calidad de vocera y administradora del Patrimonio Autónomo de CAJANAL S.A EPS en Liquidación y Fiduprevisora SA, contrato que posteriormente fue cedido al Ministerio de Salud y Protección Social.

El objeto del mencionado contrato de Encargo Fiduciario es la atención de los pagos de honorarios y de condenas ejecutoriadas pendientes de pago o aquellas que se lleguen a proferir a futuro.

La duración del encargo fiduciario es de dos años a partir del 29 de mayo de 2015, fecha en la que se suscribió el contrato y los recursos líquidos establecidos para el encargo fueron de \$ 15.000.000.000.

Por lo anteriormente mencionado, ¿cuáles (Sic) serían los procedimiento (Sic) contable (Sic) para este caso? ¿Qué incidencia tendría en los Estados Financieros del Ministerio de Salud y Protección Social?, ¿cómo (Sic) sería (sic) la contabilización de los remanentes ya que dicho recursos entregados por el FIDEICOMITENTE, para la atención de pagos que realizara (Sic) la FIDUCIARIA conforme al objeto del presente contrato y las instrucciones que imparta el FIDEICOMITENTE?” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El contrato del fideicomiso, identificado con el Nro.3153271 del 29 de mayo de 2015 establece como limitaciones la siguiente: *“Que en cumplimiento de lo previsto en el numeral 2.1 del Capítulo 1 del Título y de la Circular Básica Jurídica proferida por la Superintendencia Financiera de Colombia, FIDUPREVISORA SA informó que su gestión se encaminó o realizar pagos a los beneficiarios de los mismos en lo medida en que existan los recursos y por ende, LA FIDUCIARIA no responde ante EL FIDEICOMITENTE ni ante terceros por el no pago en caso de insuficiencia de recursos en el Encargo Fiduciario, con lo cual queda claramente entendido que los obligaciones de LA FIDUCIARIA son de medio y no de resultado, debiendo realizar diligentemente todos los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones contraídas mediante este contrato y en ningún caso podrá entenderse que existe solidaridad entre EL FIDEICOMITENTE y LA FIDUCIARIA respecto a los obligaciones que aquel contraiga con terceros.”*(Subrayado fuera de texto)

La cláusula 5 NOTIFICACIÓN Y ACEPTACIÓN DE LA CESIÓN del instrumento de cesión, establece: *“La cesión en los términos del presente documento produce plenos efectos entre las partes, esto es entre el CEDENTE Y EL CESIONARIO, a partir de la firma, así como para LA FIDUCIARIA, quien comparece en presente documento para darse por notificado de la cesión y manifestar su aceptación íntegra e incondicional de la presente en las condiciones señaladas en el mismo, así como de las obligaciones que a su cargo se deriva”*(Subrayado fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece:

“13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su

correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, los bienes o recursos transferidos se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, 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).

14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuyen las cuentas de orden, para lo cual se debita la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los flujos de efectivo recibidos originados en procesos de titularización.
- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario

3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

De conformidad con el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios, descrito en las consideraciones, y teniendo en cuenta que el contrato de encargo fiduciario No. 3153271, fue cedido el 29 de Mayo de 2015 mediante contrato celebrado entre el Fideicomitente constituyente y el Fideicomitente Subrogatario, es decir el Ministerio de Salud y Protección Social, los reconocimientos a realizar por parte del Ministerio, son:

Un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO, registros para Incorporar los recursos recibidos.

Un débito en la subcuenta 312527-Obligaciones, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO, con crédito en la subcuenta que corresponda a la obligación asumida, registros que permiten incorporar las obligaciones recibidas. Cuando se trate de nuevas obligaciones, deberá reconocerse el respectivo gasto y pasivo en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación.

Así mismo el procedimiento referido dispone que la entidad contable pública que participa como fideicomitente por lo menos una vez al mes, debe actualizar los derechos en fideicomiso con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, ajustando el valor registrado en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20152000045441 DEL 14-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes Entregados A Terceros
	SUBTEMA	Actualización de la información contable relacionada con bienes entregados a terceros en el marco de acuerdos de concesión

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan y administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación anterior
	SUBTEMA	Procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales en relación con bienes entregados a terceros en el marco de acuerdos de concesión

Doctora
RUTH MARLEN RIVERA PEÑA
Subdirectora Administrativa
Instituto Nacional de Vías INVIAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 4 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005154-2, en la que señala:

“Dentro de las auditorías adelantadas, la Contraloría General de la República al Instituto Nacional de Vías - Envías, ha evidenciado una serie de subestimaciones en la cuenta de valorización correspondiente al Terminal Portuario de Buenaventura, bienes entregados en concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, hecho que derivó en la opinión negativa sobre los estados financieros de la Entidad y en consecuencia no se pudo obtener el fenecimiento de la cuenta.

Debido a lo anterior agradecemos resolver las siguientes consultas, previos los siguientes antecedentes:

I- ANTECEDENTES

- 1- *Se obtuvo de parte del Ministerio de Transporte el concepto emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado del 23 de noviembre de dos mil cinco (2005), expediente con radicación número: 11001-03-06-000-2005-01694-00 y cuya referencia se plantea:*

“Referencia: INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE. Red vial nacional concesionada. Propiedad de la Nación. Transferencia de su administración del INVIAS al INCO. Registros contables de las dos entidades. Facultades del Contador General de la Nación”.

En dicho concepto se pronunció la sala de Consulta y Servicio Civil de la siguiente manera:

“4. LA SALA RESPONDE

1. Le corresponde al Instituto Nacional de Vías –INVIAS registrar contablemente como un activo el valor de la infraestructura vial que se encontraba concesionada a la fecha de iniciación de la vigencia del decreto ley 1800 de 2003, esto es, el 27 de junio de 2003.

2. Las decisiones que en materia contable adoptó la Contaduría General de la Nación respecto de la transferencia de la red vial concesionada del Instituto Nacional de Vías –INVIAS al Instituto Nacional de Concesiones –INCO, son obligatorias para estas dos entidades.

Transcríbase al señor Ministro de Transporte. Igualmente, envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República”.

Si bien este concepto se hizo para la infraestructura vial, el Ministerio de Transporte lo entendió para toda la infraestructura de transporte y en virtud de ello ha venido transfiriendo al INVIAS, todos los inmuebles que hacen parte de los distintos modos del transporte y que estaban a nombre del Ministerio y/o de otras entidades liquidadas.

- 2- Por otra parte, se tiene que el 25 de marzo de 2009 mediante la resolución No. 001096 “Por medio de la cual se transfiere a título gratuito unos bienes inmuebles ubicados en el terminal marítimo de Buenaventura, localizados en la ciudad de Buenaventura – departamento del Valle del Cauca al Instituto Nacional de Vías – Inviás” del cual inicialmente se transfirieron al INVIAS por parte del Ministerio de Transporte, un lote de terreno compuesto por 13 inmuebles con un área total del terreno de 628.279 m2, con un área construida de 244.606 m2, establece la mencionada resolución lo siguiente:

“Que el Ministerio de Transporte elevó consulta al Consejo de Estado. con el fin de dilucidar las dudas sobre la Entidad que luego de la expedición de los Decretos de reestructuración del sector, debía tener registrada la infraestructura de transporte concesionada, Corporación que mediante pronunciamiento del 30 de noviembre de 2005 y con sujeción a los conceptos que la Contaduría General de la Nación había emitido al respecto, estableció parámetros que permiten dilucidar el tema respecto a la transferencia de la Infraestructura portuaria y proceder de conformidad, aunque la Consulta solo se haya referido a la infraestructura vial, pues se entiende que la infraestructura en su totalidad, se trate de vial, marítima, fluvial o férrea, para estos propósitos debe seguir los mismos lineamientos.”

Que la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Transporte, mediante MT 1660- 1-5107 del 8 de febrero de 2006 y con sujeción al pronunciamiento emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado expidió instructivo para dar cumplimiento a las normas pertinentes sobre transferencia de infraestructura portuaria y bienes fiscales adyacentes a las zonas de uso público, en tal sentido manifestó en el literal A) numeral 5 lo siguiente: "Aquellos que están destinados funcionalmente a la operación de los complejos

portuarios, especialmente en lo que a las Sociedades Portuarias Públicas se refiere, esta Oficina considera que para efectos del correcto funcionamiento de las mismas, se hace necesario transferir la propiedad de dichos inmuebles al Instituto Nacional de Vías haciendo el registro que corresponda en la Oficina de Instrumentos Públicos con jurisdicción donde esté ubicado el predio y se traslade su administración al Instituto Nacional de Concesiones de manera idéntica a la infraestructura concesionada.

Que teniendo en cuenta lo anterior, el Ministerio de Transporte mediante acta de traspaso contable de fecha 29 de diciembre de 2006, transfirió al Instituto Nacional de Vías INVÍAS" los registros contables de la infraestructura entregada en concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura.

Que internamente del TERMINAL MARÍTIMO DE BUENAVENTURA. donde funciona la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura - Valle del Cauca, el lote donde tiene asiento terreno antes de mayor extensión, se encuentra debidamente desenglobado y se identifica con los nombres, las matriculas Inmobiliarias y cédulas catastrales siguientes:

- o) Terminal Marítimo – Sector Muelles: -372-2276-01-01-0002-0003-000
- p) Cancha de Colpuertos - Terminal Marítimo: -372-0020488 -01-01-0002-0007-000
- q) Edificio de las Artesanías - Terminal Marítimo: -372-0020489-01-01-0002-0008-000
- r) Edificio de la Administración - Terminal Marítimo: -372-0020490-01-01-0002-0009-000
- s) Lote Frente a la Administración-Terminal Marítimo: -372-0020491-01-01-0002-0010-000
- t) Parqueadero de la Perrera - Terminal Marítimo: -372-0020492-01-01-0002-0011-000
- u) Comedor de Choferes - Terminal Marítimo: -372-20493-01-01-0002-0012-000
- v) Edificio de los Transportadores- Terminal Marítimo: -372-0020494-01-01-0002-0013-000
- w) Parqueadero de Tractomulas - Terminal Marítimo: -372-0020495-01-01-0002-0014-000
- x) Modelo Hidráulico - Terminal Marítimo: -372-0020496-01-01-0002-0015-000
- y) Caseta - Terminal Marítimo: -372-0020497- 01-01-0002-0016-000
- z) Edificio Poliportuario - Terminal Marítimo: - 372-0020498-01-01-0002-0017-000
- aa) Edificio de Capacitación - Terminal Marítimo: -372-0020499-01-01-0002-0018-000

Que con el objeto de dar cumplimiento a las normas antes mencionadas y por ser de competencia del Instituto Nacional de Vías "INVÍAS" se hace necesario transferir a la mencionada Entidad, los bienes inmuebles donde funciona la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, Departamento del Valle del Cauca, conocido como TERMINAL MARÍTIMO DE BUENAVENTURA." (Se anexa resolución)

Luego mediante oficio 20133250225391 debidamente registrado en el folio de Matrícula 372-52196 el 27 de marzo del 2014, se transfirió el Lote Retec.

3 - Todos los anteriores inmuebles hacen parte del contrato de Concesión 009 del 21/02/1994 celebrado, en su momento, entre Nación –Superintendencia General de Puertos (Hoy en cabeza de la Agencia Nacional de Infraestructura ANI) y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura. (Se anexa contrato)

4 -Es importante tener en cuenta que mediante OTROSI No. 02 al contrato de Concesión No. 009 de 1994, el 30 de mayo del 2008 entre el Instituto Nacional de Concesiones – INCO (ahora Agencia Nacional de Infraestructura) y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, se amplió el plazo en 20 años esto es hasta el 21 de febrero de 2034. En este contrato no es parte el INVÍAS a pesar de que los inmuebles están registrados a su nombre de acuerdo a lo enunciado. (Se anexa otrosí No. 2)

5 -El marco normativo que regula las concesiones portuarias y en virtud del cual otorgaron la concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura es la Ley 1 de 1991, "Estatutos de puerto Marítimos", que indica lo siguiente frente a la naturaleza de la concesión y su reversión de los bienes a la Nación:

"ARTICULO 5º. Definiciones. Para la correcta interpretación y aplicación de esta ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...) " 5.2 La concesión portuaria es un contrato administrativo en virtud del cual la Nación, por intermedio de la Superintendencia General de Puertos (sic) ahora la Agencia Nacional de Infraestructura), permite que una sociedad portuaria ocupe y utilice en forma temporal y exclusiva las playas, terrenos de bajamar y zonas accesorias a aquéllas o éstos, para la construcción y operación de un puerto a cambio de una contraprestación económica a favor de la Nación, y de los municipios o distritos donde operen los puertos." (...)

*"ARTICULO 8º. Plazo y reversión. El plazo de las concesiones será de veinte años por regla general. Las concesiones serán prorrogables por períodos hasta de 20 años más y sucesivamente. Pero excepcionalmente podrá ser mayor, a juicio del Gobierno, si fuere necesario para que en condiciones razonables de operación, las sociedades portuarias recuperen el valor de las inversiones hechas, o para estimularlas a prestar servicio al público en sus puertos. **Todas las construcciones e***

inmuebles por destinación que se encuentren habitualmente instalados en las zonas de uso público objeto de concesión serán cedidos gratuitamente a la Nación, en buen estado de operación, al terminar aquella.” (Negrilla fuera de texto)

6- Frente a los predios concesionados, a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Se trata de infraestructura portuaria concesionada bajo los términos de la Ley 01 de 1991, Estatuto de puertos marítimos, que en su artículo 34, autorizó la creación de las sociedades portuarias para concesionarle los puertos públicos que venían siendo administrados por la extinta Colpuertos.

Es así que la otrora Superintendencia General de Puertos mediante el contrato No. 009 del 21 de febrero de 1994, entregó en concesión el terminal portuario de Buenaventura a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, por un término de 20 años hasta el año 2014.

Dicha concesión estableció que se le entregaba los Bienes de uso público consistentes en la línea de playa y toda la infraestructura existente y los predios relacionados en el contrato No. 009 de 1994, a cambio de una contraprestación económica establecida en el mismo contrato. En el contrato el concesionario se comprometió a realizar inversiones en el terminal portuario para mejorar la posición internacional del mismos y a revertir está a la nación una vez culminara el periodo de concesión en los términos del artículo 8 de la ley 01 de 1991 citado.

El 30 mayo de 2008, mediante el Otrosí No. 2 de esta misma fecha, el extinto instituto Nacional de Concesiones - INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura ANI), atendiendo a los parámetros establecidos en el decretos 1370 de 2007, 1873 de 2008 y la ley 1 de 1991, prorrogó la concesión por 20 años más, es decir hasta el 21 de febrero de 2034, fecha en la que deberá revertir los bienes concesionados a la Nación (actualmente al INVIAS) establecidos en la cláusula segunda del Otrosí, junto con todas las inversiones realizadas en el terminal portuario en los términos establecidos en el Otrosí No. 2 clausula novena, el contrato 009 de 1994 y el artículo 8 de la Ley 01 de 1991.

*Dentro de esta prórroga en el contrato de concesión se pactaron inversiones por **CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS DOS DOLARES (US449.696.302)**, para ser invertidos de forma permanente y durante toda la concesión de acuerdo al plan maestro de inversiones, Cláusula Tercera del Otrosí No. 2 anexo, en 8 fases desde el inicio de la concesión hasta el año 2034, inversiones que son supervisadas y auditadas por interventorías externas privadas conforme al artículo cuarto del Otrosí. Es decir el terminal portuario está en constante construcción desde el inicio de la concesión hasta el final.*

El Invías no es parte en el contrato de concesión portuaria, la entidad concedente y encargada de la supervisión de las concesiones portuarias por efectos de la ley es la Agencia Nacional de Infraestructura.

La tenencia de los bienes concesionados nunca ha estado a disposición del Instituto Nacional de Vías INVIAS, atendiendo a que fueron concesionados en 1994 y solo revertirán en el año 2034 en las condiciones establecidas.

7- Cuando se cedieron los predios concesionados por parte del Ministerio de Transporte al Invías según Resolución No. 1096 de 2009 estos figuraban en libros por valor de \$72.992.162.220,86 al año 2009, que correspondían a los predios cedidos por Colpuertos inicialmente a la extinta Superintendencia General de Puertos y luego al Ministerio de Transporte.

8- El “MANUAL DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN” CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

“20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.”

En estos casos se dificulta realizar sobre dichos inmuebles los avalúos cada tres años, además de que no se observa una relación costo beneficio para la entidad, atendiendo a:

- m. La tenencia de estos bienes no se encuentran en cabeza del Invías.*
- n. Dichos inmueble se mantendrán sujetos a la concesión hasta el año 2034*
- o. Su valor se modifica permanentemente debido a las inversiones en infraestructura realizadas por parte del concesionario.*
- p. El concesionario tiene derecho a explotar los predios, la infraestructura, sus inversiones hasta la reversión.*
- q. El costo de los avalúos resulta muy oneroso para INVIAS, sin ningún beneficio.*

II- CONSULTA

Frente a este tema queremos consultar lo siguiente:

- *Es exigible para el INVIAS, respecto a los predios concesionados a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, el Numeral 20 del MANUAL PROCEEDIMIENTOS CONTABLES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, que indica para los inmuebles realizar un avalúo cada tres años, tendiendo a las condiciones anotadas.*
- *Si la respuesta anterior es afirmativa, bajo qué criterios, que sirvan de base para los soportes contables, deberá realizarse el avalúo. Atendiendo a que los predios concesionados en 1994 son sustancialmente distintos a los que existe (SIC) a la fecha. ¿Qué es lo que se debe evaluar?*
- *Mientras los inmuebles se encuentren entregados en concesión, y teniendo en cuenta que en ese estado no son susceptibles de calcularles amortización por deterioro (Resolución 237 de 2010 párrafo 198 del plan General de Contabilidad Pública), se aplicaría por analogía que no son objeto de actualizaciones?*

Por lo anterior, hacemos una solicitud respetuosa de que se revise la norma técnica correspondiente para los inmuebles que reúnen esas características”.

CONSIDERACIONES

- **En relación con la competencia para adoptar políticas administrativas y/o de control**

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Los artículos 3º, en los literales a) y b) y 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, prescribe:

“a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables,

(...)

e) *Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.*” (Subrayado fuera de texto)

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. *Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:*

(...)

b. *Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos.* (Subrayado fuera de texto)

Consecuente con dispuesto en la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

“Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las Dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente**

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 356 de 2007, que debe aplicarse por todas las entidades de gobierno hasta el 31 de diciembre de 2016, en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establecidas en el numeral 9 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en los párrafos 136 y 137, establecen:

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Igualmente, los párrafos 165 y 166 del citado Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 2.9.1.1.5, que hace referencia a las Normas técnicas relativas a los activos, sobre las propiedades, planta y equipo, señala lo siguiente:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes". (Subrayado fuera de texto)

En relación con el procedimiento para la actualización contable de bienes que hayan sido entregados a terceros, dentro de los cuales se deben considerar aquellos entregados mediante un contrato de concesión, la entidad deberá atender lo señalado en los párrafos 193 y 198 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica lo siguiente:

193. Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación.

(...)

No obstante lo anterior, es necesario considerar lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 237 del 20 de Agosto de 2010, la cual modificó, entre otros, el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual quedó así:

198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. Los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación. (Subrayado fuera de texto).

Dado que el párrafo 193 del Plan General de Contabilidad Pública precisa que para los bienes entregados a terceros se debe adelantar el proceso de actualización siguiendo las

normas previstas para el tipo de activo que se haya reclasificado en esta cuenta, se debe considerar lo señalado en el numeral 18 del Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP–, donde se prescribe el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 20 del citado procedimiento contable, en relación con la frecuencia de las actualizaciones señala:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo”.

Teniendo en cuenta que el INVIAS, en calidad de titular de los bienes relacionados con los acuerdos de concesión, los entregó a la ANI para que esta Agencia gestionara los contratos correspondientes, se debe considerar lo señalado en el numeral 2 del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte”, el cual hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, que en el numeral 2 señala:

“2. REGISTRO DE LA ENTREGA DE BIENES POR PARTE DE LA ENTIDAD TITULAR AL GESTOR

En el evento en que una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública parte de la infraestructura de transporte con el fin de que esta a su vez gestione contratos de concesión, debe registrar un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red que se entrega, de las cuentas 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS y 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Si la entidad que entrega la infraestructura, entrega además propiedades, planta y equipo estos bienes deben reconocerse por el valor en libros que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando éstas existan, con un débito en la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, o 192002-Bienes inmuebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, si existe valorización el saldo se traslada de la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo entregado, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a las subcuentas 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Tratándose de activos intangibles, como en el caso del software, estos deben permanecer registrados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y debe revelarse en notas a los estados contables que estos activos hacen parte de un contrato de concesión”.

- **En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 533 de 2015**

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en el Artículo 4º, establece:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer período de aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.*

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: *es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, del Marco normativo para entidades de gobierno expedido la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, en el numeral 4, con relación a las políticas contables, señala lo siguiente:

.1.1. Políticas contables

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

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

El Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, establece en el numeral 1, lo siguiente:

- PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

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

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

El citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.3.3., hace referencia a las actividades básicas que deben adelantar las entidades frente a los acuerdos o contratos de concesión desde la perspectiva de las entidades concedentes, indicando:

i. Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la entidad concedente

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer, bien que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo, o bien que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de cualquier otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada.

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

Cuando la entidad concedente conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo, la prestación del servicio o para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, el pasivo puede encontrarse en la cuenta Créditos Diferidos.

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

- *Identificar los acuerdos de concesión y los activos que están asociados a dichos acuerdos.*
- *Medir los activos identificados en el literal a) de acuerdo con los criterios establecidos en el presente Instructivo para propiedades, planta y equipo, y activos intangibles, según corresponda.*
- *Determinar, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero o si le concede, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.*

Para los acuerdos en los que el concedente tiene una obligación incondicional de pagar con efectivo o con otro activo financiero al concesionario, realizar las siguientes acciones:

- *Identificar los pagos pendientes relacionados con la concesión.*
- *Reconocer un préstamo por pagar por el valor presente de los pagos identificados en el literal a) descontados a la tasa interna de retorno del concesionario en la fecha de inicio de la concesión. La diferencia entre este valor y el valor en libros del pasivo a 31 de diciembre de 2016, si existiere, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Si la entidad no logra identificar la tasa interna de retorno en la fecha de inicio de la concesión, medirá el pasivo por el valor en libros a 31 de diciembre de 2016.

Para los acuerdos en los que el concedente otorga, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, realizar las siguientes acciones:

- *Estimar los ingresos futuros de la concesión.*
- *Medir el pasivo diferido de la concesión por el valor del pasivo a 31 de diciembre de 2016, lo cual afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

CONCLUSIONES

35. En relación con la competencia para adoptar políticas de gestión administrativa y/o de control

De conformidad con lo establecido en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le asignaron, entre otras funciones, la de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia los aspectos referidos con la selección de alternativas para establecer el avalúo técnico de un inmueble con propósitos de actualización contable, excede la competencia funcional otorgada a esta entidad.

En atención a lo señalado en el Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, cada entidad pública debe formular y adoptar las políticas, manuales o instructivos, entre otros, que sirvan de guías formales para la ejecución de los procesos misionales a su cargo.

La Resolución 357 del 23 de julio de 2008, emitida por el Contador General de la Nación, mediante la cual se adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN”, también establece que cada entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe documentar las políticas y demás prácticas contables requeridas para procurar obtener información financiera confiable, relevante y comprensible.

Cuando se trate de políticas administrativas frente al avalúo de bienes entregados en desarrollo de contratos de concesión, la responsabilidad frente a la obtención de los datos para la actualización contable dependerá de lo establecido en el respectivo acuerdo de concesión; por tanto, corresponde a la entidad verificar tal situación y, si es posible, modificar lo pactado para definir el alcance y obligaciones sobre esa materia.

Si no se ha establecido una disposición en tal sentido, el INVIAS puede adoptar todas las políticas internas que considere pertinentes para la valoración y actualización de los activos a su cargo, para lo que puede considerar, entre otros asuntos, lo referido a la designación de evaluadores y la metodología para ese cálculo, teniendo en cuenta lo siguiente:

- **La designación del evaluador o evaluadores.** Cuando se trate de avalúos con propósitos de actualización contable que puedan adelantarse por servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas que colaboren con tal proceso (cuando no se opte por la contratación de personas naturales o jurídicas externas), se requerirá que éstos posean la idoneidad necesaria, es decir, que tengan los conocimientos, la experiencia exigida o que reúnan las condiciones, calificación, habilidades o competencias para efectuar tal investigación.
- **La selección del método de reconocido valor técnico para la asignación de valor a los bienes públicos a su cargo, sean estos muebles o inmuebles.** En tal sentido,

deberá escoger el método que estime adecuadamente el valor actual de un bien, teniendo en cuenta para ello los elementos generadores de valor del mismo, independientemente que se trate de un avalúo con fines de revelación contable o de enajenación.

En la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico se debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas. Para ello, por ejemplo, cuando se trate de la actualización contable del valor en libros de un inmueble, entre otras alternativas, puede considerar el avalúo catastral como base de actualización cuando el funcionario competente considere que éste refleja la realidad económica del bien.

Igualmente, para efectos del avalúo de inmuebles, será necesario tener en cuenta todas las variables que determinen la generación de valor y las condiciones específicas de los mismos, como ocurre, por ejemplo, frente a problemas de orden público por la ubicación geográfica de los inmuebles, entre otros aspectos.

36. En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

De conformidad con lo señalado en el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública vigente, los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación; sin embargo, la entidad debe tener en cuenta los demás requerimientos previstos por la Contaduría General de la Nación en materia de actualización del valor de los activos en atención a lo señalado en el párrafo 193 del Plan General de Contabilidad Pública vigente, donde se establece que los activos reclasificados a la Cuenta 1920 BIENES ENTREGADOS A TERCEROS están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de esa reclasificación.

En consecuencia, cuando se trate de la actualización contable de los bienes entregados a terceros, las entidades contables públicas deben aplicar las normas técnicas previstas para cada tipo de activo que fue objeto de reclasificación, es decir, que si se trata de propiedades, planta y equipos, se debe considerar lo establecido en el párrafo 166 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica que para la actualización de valor de este tipo de activos puede utilizarse el costo de reposición establecido mediante avalúos o utilizando precios de referencia para efectos de comparación con el valor en libros de contabilidad, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos para lo cual se requerirá adelantar un avalúo técnico realizado por personas especializadas con sujeción a las normas vigentes, en especial las establecidos en la Ley 1673 de 2013 y el Decreto Reglamentario No. 556 de 2014.

Igualmente, de conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública vigente, la actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con

periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante si, con anterioridad al cumplimiento de este plazo, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo. La razonabilidad contable en relación con el valor en libros de un determinado inmueble no depende de la realización del avalúo, solo que éste es un mecanismo indispensable para confirmar y comprobar que la información contable revela la realidad económica del mismo.

A diferencia de lo señalado en relación con las propiedades, planta y equipo, los bienes de uso público entregados a terceros en el marco de contratos de concesión no son objeto de avalúo o actualización contable.

Ahora bien, cuando la actualización del valor en libros de los activos de una entidad contable pública dependa de condiciones o circunstancias específicas que impidan su cumplimiento, cada entidad, a partir del juicio profesional sus funcionarios para evaluar costos y beneficios, deberá justificar razonablemente las limitaciones o impedimentos de carácter administrativo o presupuestal o sí, del cumplimiento de lo dispuesto en la regulación contable, se genera el importe de un costo o esfuerzo que resulta desproporcionado.

Lo anterior significa que cuando en el desarrollo de las actividades encaminadas para lograr la actualización de los datos contables de los activos de una entidad mediante el avalúo de los mismos se generan importes o esfuerzos administrativos excesivos, la entidad deberá demostrar, por ejemplo, si los costos por la contratación de evaluadores superan las disponibilidades presupuestarias o si los esfuerzos de los empleados serán exagerados en comparación con la capacidad administrativa o si los costos incurridos superan los beneficios que recibirían los usuarios de los estados financieros por contar con la información, asunto que la entidad deberá revelarlo en las notas a los estados financieros y, paralelamente, adoptar formalmente un plan de acción o de mejoramiento acorde con sus posibilidades, en el que se incluya, como mínimo, las actividades, responsables y el cronograma para lograr que la información contable cumpla con las características cualitativas exigidas por el Régimen de Contabilidad Pública.

- **En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015**

En atención a lo dispuesto por el Contador General de la Nación en el Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, cada entidad pública debe determinar en la fecha de transición los saldos iniciales, los cuales serán el punto de partida para la aplicación

del nuevo modelo contable. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

En consecuencia, cada entidad contable pública del sector gobierno debe identificar y adelantar cada una de las actividades señaladas en el instructivo 002 de 2015, durante el periodo de preparación obligatoria que es el comprendido entre 8 de octubre de 2015, fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2016. Por tanto, las entidades deben formular y ejecutar, 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 establecidos por la CGN.

Así las cosas, en desarrollo del citado plan de acción, el INVIAS deberá identificar los acuerdos de concesión y los activos que están asociados a dichos acuerdos; medir los activos identificados de acuerdo con los criterios establecidos en el Instructivo 002 de 2015 para propiedades, planta y equipo, y activos intangibles, según corresponda y; establecer, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero o si le concede, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.

CONCEPTO No. 20152000046211 DEL 21-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros Activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de adquisición y amortización de póliza de seguros

Doctor
JAIME SANABRIA
Coordinador Gestión Contable
Contraloría General de la República
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005330-2 en la cual manifiesta:

“La Contraloría (Sic) General de la República -CGR- ha sido objeto de observación por parte de la Auditoría General de la Nación –AGR- (Sic) , con respecto del no registro del valor de las pólizas de seguros que se tienen en la entidad como Gastos pagados por Anticipado aún si haberse efectuado el pago. La AGR (Sic) menciona que: “Se hacen registros inoportunos porque no se registra el valor las pólizas.....”; ante lo cual, la CGR argumenta que como el pago de las pólizas no se hace en el momento de la adquisición de las mismas y en cumplimiento a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. “CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS - DESCRIPCIONES Y DINÁMICAS 177 (Sic) título I CLASE GRUPO CUENTA 1 19 CLASE GRUPO CUENTA 1 19 1905 ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO-DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de tercero...(Sic)”, como los pagos se efectúan durante la vigencia de la póliza en la medida que la aseguradora anexa los documentos requeridos para los pagos, se procede a verificar la información reportada por la Dirección de Recursos Físicos y los registros automáticos de SIIF y se efectúan las reclasificaciones del caso y se lleva a gasto lo que ha transcurrido desde el inicio de la Vigencia de la póliza hasta la fecha del pago y la diferencia con el total del pago se lleva a la cuenta 1905 ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y se empieza a amortizar periódicamente por el tiempo restante de la vigencia de la póliza.

Por lo anterior y para argumentar un sustento más a la AGR (Sic) sobre la procedencia de nuestros registros en la CGR, requerimos de manera atenta, su concepto con el fin de que esta observación nos sea retirada de la carta de observaciones y del Plan de Mejoramiento.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

1910 CARGOS DIFERIDOS:

DESCRIPCIÓN

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, Y 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA; la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos; y las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL y 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios.
- El valor del impuesto diferido originado por las diferencias temporales entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.
- El valor de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.
- El valor de las transferencias condicionadas entregadas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los gastos y costos causados periódicamente.
- Las erogaciones por gastos de exploración en áreas que resulten productoras que se trasladen a la cuenta 1840-Inversiones en Recursos Naturales no Renovables en Explotación.
- El valor de la amortización de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.
- El valor de la amortización de las transferencias condicionadas entregadas.
- El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Si la Compañía de Seguros expide la póliza y esta ampara los riesgos cubiertos aunque no se haya efectuado el pago de la misma, procede reconocer su adquisición mediante un débito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida, un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, toda vez que aún no se han efectuado erogaciones para el pago de la misma.

Ahora bien, en el momento que la póliza sea pagada, la Entidad deberá reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Alternamente deberá debitar la subcuenta 190501-SEGUROS, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditar la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

En cualquiera de las dos circunstancias, deberá efectuar mensualmente el reconocimiento del gasto imputable a la amortización proporcional.

CONCEPTO No. 20152000046211 DEL 21-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros Activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de adquisición y amortización de póliza de seguros

Doctor
JAIME SANABRIA
Coordinador Gestión Contable
Contraloría General de la República
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005330-2 en la cual manifiesta:

“La Contraloría (Sic) General de la República -CGR- ha sido objeto de observación por parte de la Auditoría General de la Nación –AGR- (Sic) , con respecto del no registro del valor de las pólizas de seguros que se tienen en la entidad como Gastos pagados por Anticipado aún si haberse efectuado el pago. La AGR (Sic) menciona que: “Se hacen registros inoportunos porque no se registra el valor las pólizas.....”; ante lo cual, la CGR argumenta que como el pago de las pólizas no se hace en el momento de la adquisición de las mismas y en cumplimiento a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. “CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS - DESCRIPCIONES Y DINÁMICAS 177 (Sic) título I CLASE GRUPO CUENTA 1 19 CLASE GRUPO CUENTA 1 19 1905 ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO-DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de tercero...(Sic)”, como los pagos se efectúan durante la vigencia de la póliza en la medida que la aseguradora anexa los documentos requeridos para los pagos, se procede a verificar la información reportada por la Dirección de Recursos Físicos y los registros automáticos de SIIF y se efectúan las reclasificaciones del caso y se lleva a gasto lo que ha transcurrido desde el inicio de la Vigencia de la póliza hasta la fecha del pago y la

diferencia con el total del pago se lleva a la cuenta 1905 ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y se empieza a amortizar periódicamente por el tiempo restante de la vigencia de la póliza.

Por lo anterior y para argumentar un sustento más a la AGR (Sic) sobre la procedencia de nuestros registros en la CGR, requerimos de manera atenta, su concepto con el fin de que esta observación nos sea retirada de la carta de observaciones y del Plan de Mejoramiento.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

1910 CARGOS DIFERIDOS:

DESCRIPCIÓN

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

Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, Y 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA; la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos; y las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL y 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios.
- El valor del impuesto diferido originado por las diferencias temporales entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.
- El valor de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.
- El valor de las transferencias condicionadas entregadas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los gastos y costos causados periódicamente.

- Las erogaciones por gastos de exploración en áreas que resulten productoras que se trasladen a la cuenta 1840-Inversiones en Recursos Naturales no Renovables en Explotación.
- El valor de la amortización de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.
- El valor de la amortización de las transferencias condicionadas entregadas.
- El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Si la Compañía de Seguros expide la póliza y esta ampara los riesgos cubiertos aunque no se haya efectuado el pago de la misma, procede reconocer su adquisición mediante un débito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida, un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, toda vez que aún no se han efectuado erogaciones para el pago de la misma.

Ahora bien, en el momento que la póliza sea pagada, la Entidad deberá reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Alternamente deberá debitar la subcuenta 190501-SEGUROS, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditar la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

En cualquiera de las dos circunstancias, deberá efectuar mensualmente el reconocimiento del gasto imputable a la amortización proporcional.

CONCEPTO No. 20152000046831 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Registro de Póliza de seguros y mejoras en propiedad ajena de bienes entregados en comodato

Doctor
 LUIS EDUARDO IBAGUE BARRERO
 Contador
 Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500054862 del 17 de noviembre de 2015, mediante la cual consulta: “(...) 1. Seguros: El IMRDS ha adquirido mediante contrato pólizas de seguro para la protección de los bienes y las actuaciones de los funcionarios públicos para el término de un año, pago que se hace de contado y a su vez la aseguradora emite póliza que cubre durante un año y cuya afectación presupuestal afecta un año en específico; pero su cubrimiento es 50% el año que afecta el presupuesto y 50% la vigencia siguiente. Pregunta ¿puede registrar todo el valor en el gasto teniendo en cuenta que su valor de adquisición ha afectado el presupuesto de una sola vigencia, no se recibe beneficio económico en a (sic) futuro y la compañía aseguradora ha emitido una sola póliza al momento de suscribir el contrato y que tiene vigencia de un (1) año?
 2. Mejoras: El IMRDS ha realizado mejoras de escenarios que tiene a su cargo pero que son manejados por la entidad bajo la figura de comodato a 20 años. El valor de las mejoras debe ser registrado (sic)

- Como un gasto teniendo en cuenta que es un bien en comodato? (sic)
- Como una mejora en propiedad ajena? (sic)
- Como un mayor valor del comodato? (sic)
- Si se hace avalúo de los bienes, ¿el valor de la mejora como se incorporaría?” (sic)

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La información de las entidades públicas para que cumpla con los objetivos de la información contable pública, conlleva en su proceso de elaboración, aplicar los lineamientos contenidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de la Contabilidad Pública, en materia de las características cualitativas, principios, normas y procedimientos, de los cuales es pertinente hacer referencia a los siguientes:

(...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

117. *Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*

(...)

121. *Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”.*

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.8 Otros activos

189. **Noción.** *Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

(...)

9.1.4.2 Gastos

(...)

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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.”* (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en concordancia con el entorno jurídico que contempla el Régimen de la Contabilidad Pública, la figura del Comodato, según El Código Civil Colombiano está definido así:

"Artículo: 2200. 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.

Artículo 2201: El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario. (...)

Artículo 2205: El comodatario es obligado a restituir la cosa prestada en el tiempo convenido, o a falta de convención, después del uso para que ha sido prestada. Pero podrá exigirse la restitución aún antes del tiempo estipulado (...)". (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

"1. ADICIONES Y MEJORAS.

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos. (...)

(...)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse

el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas. (...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. (...)

(...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta

respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece:

“1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA: —Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye para cada uno de los puntos solicitados:

1. La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que tienen bases comprensivas diferentes entre sí, que cuentan con sus propias reglas y principios, con mecanismos propios de registro acordes con las exigencias que sobre la materia establecen las normas respectivas, pero que son conciliables. En consecuencia los registros contables no deben obedecer al diseño del esquema de registro y control presupuestal, sino a la esencia económica de los hechos, operaciones y transacciones de la entidad, en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública y su Manual de Procedimientos.

En desarrollo del proceso contable, todos los sistemas de información contable pública, sin excepción, deben capturar y reconocer los diferentes eventos que suceden en las entidades contables públicas a partir de la realidad económica y jurídica de éstas y de la naturaleza o esencia económica de los mismos, para lo cual se requiere analizar metodológicamente cada caso desde la óptica del origen y la aplicación de recursos, para determinar su clasificación conceptual.

Bajo el imperio de los principios de contabilidad de devengo o causación, medición y período contable, los registros derivados de la póliza de seguros deberán efectuarse en forma tal que se afecten sincronizadamente los resultados contables en consonancia con el momento de causación del respectivo gasto. Por lo tanto, al momento del pago total debe reconocerse un activo en la subcuenta 190501 Seguros, de la cuenta 1905 BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y amortizarse mensualmente durante cada uno de los períodos contables en el cual se espera percibir los beneficios económicos, de tal forma que el gasto reconocido corresponda con el tiempo de causación respectiva.

2. Por regla general las obras que aumenten la vida útil de un bien, amplíen su capacidad productiva o su eficiencia operativa, deben reconocerse como un mayor valor del bien, afectando los elementos básicos para la estimación de la vida útil y el cálculo de la depreciación; en tanto que los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno deben ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo en cabeza del comodatario, según lo estipula el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, si el comodatario realiza obras que cumplen las condiciones para el reconocimiento como Propiedades, planta y equipo, le corresponderá a éste efectuar el registro de las mejoras en las subcuentas y cuentas del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO según la naturaleza del respectivo bien.

Ahora bien, respecto de los procesos de actualización, debe tenerse en cuenta que de ellos se desprenden una eventual valorización o desvalorización, producto de confrontar dos bases de medición, cuales son: El Avalúo técnico y el Valor en libros.

Por su parte el valor en libros corresponde al importe por el cual fue reconocido inicialmente, más el costo de las adiciones y mejoras realizadas, menos la depreciación, provisión y amortización acumulada.

Por lo tanto, al valor del Avalúo técnico debe restársele el Valor en libros, determinado de conformidad con lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior. Si el avalúo resulta mayor se reconocerá un superávit por valorización, si por el contrario este resulta ser inferior se disminuye cualquier superávit reconocido con anterioridad hasta agotarlo, si este valor se supera se reconoce una provisión, todo ello de conformidad con lo establecido en el numeral 19 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000026341 del 16-06-2015
20152000033951 del 19-08-2015
20152000038141 del 08-10-2015
20152000038311 del 09-10-2015
20152000038411 del 13-10-2015
20152000042211 del 29-10-2015
20152000042731 del 06-11-2015
20152000042831 del 06-11-2015
20152000043931 del 23-11-2015
20152000043991 del 23-11-2015
20152000043991 del 23-11-2015
20152000045401 del 11-12-2015
20152000045491 del 14-12-2015
20152000045681 del 15-12-2015

1.10. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.11. OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

**CONCEPTO No. 20152000037571 Fecha: 02-10-15 MODIFICÓ EL CONCEPTO No.
20152000030861 DEL 13-07-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
	SUBTEMA	Reconocimiento de los Créditos Públicos de la Entidad Contable Pública como corrientes o no corrientes dependiendo de su plazo pactado

Doctor
OSCAR DARIO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
Líder Área Contable
Alcaldía Municipal de Sabaneta
Sabaneta Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 4 de junio de 2015, radicado con el número 2015-550-003078-2 mediante el cual manifiesta:

“El Municipio de Sabaneta cuenta con obligaciones de crédito público internas de largo plazo registradas en la subcuenta 2208 tal y como lo indica la dinámica de las cuentas plasmada en el régimen de contabilidad pública; Dichas obligaciones son reveladas en los estados financieros atendiendo a los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento tal y como lo indica el numeral 210 de las Normas técnicas relativas a los pasivos numeral 9.1.2.1 del Plan general de contabilidad pública.

Bajo este precepto la obligación que desde sus inicios es pactada como largo plazo es considerada como tal hasta su cancelación sin importar la porción de deuda que deberá ser cancelada dentro de la misma vigencia.

En este sentido y con el ánimo de mejorar continuamente los procesos, El Municipio de Sabaneta solicita su concepto sobre el siguiente particular:

- *¿Debe registrarse al cierre de cada vigencia fiscal la porción corriente de 1 deuda basados en la proyección de pagos que se efectuarán en el año que inicia?, es decir, se debe reclasificar a la subcuenta 2203 operaciones de crédito pública internas de corto plazo el saldo de la deuda registrada en la subcuenta 2208 operaciones de crédito público internas de largo plazo que se cancelará en la misma vigencia.*
- *¿Es correcta la interpretación que realiza el Municipio de la norma al aseverar que la obligación que nació de largo plazo continuará con esta naturaleza hasta su cancelación?”*

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública establece:

“(…)

62. *El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.*

(…)

116. *Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.*

117. *Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*
(Subrayado fuera del texto)

(...)

9.1.2.1 Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central de la norma técnica relativa a los pasivos del Régimen de Contabilidad Pública establece:

“210. Las operaciones de crédito público se revelan atendiendo los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento.

(...)

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

(...)

9.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

“(...)

358. En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

(...)

9.3.1.1 Balance general

367. Noción. El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente.

370. Pasivo Corriente. Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública, exigibles en un período no mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

371. *Pasivo no Corriente. Corresponde a las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública exigibles en un periodo mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general.*” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el numeral 9 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“ (...)”

9. BALANCE GENERAL

La estructura de los activos debe conservar el orden de liquidez a solvencia, y los pasivos su grado de exigibilidad; reflejando de esta forma los bienes, derechos, obligaciones y el patrimonio. Los saldos de activo y pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes, mostrándolos en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta.

Para la clasificación de los activos y pasivos en partidas corrientes y no corrientes es necesario atender lo definido en las normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

(...)

Pasivo corriente. *Es la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 21-OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS, 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 24-CUENTAS POR PAGAR, 25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL, 26-OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS, 27-PASIVOS ESTIMADOS y 29-OTROS PASIVOS, que tienen exigibilidad inferior a un año.*

Pasivo no corriente. *Corresponde a la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 21-OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS, 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 24-CUENTAS POR PAGAR, 25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL, 26-OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS, 27-PASIVOS ESTIMADOS y 29-OTROS PASIVOS, cuya exigibilidad es superior a un año.*” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, la etapa de reconocimiento debe ser analizada siguiendo un proceso de incorporación sistemática y cronológica, por tal motivo los hechos financieros serán registrados por parte de una Entidad contable pública observando el momento en el cual surgen los derechos y obligaciones así como la temporalidad de los mismos.

Adicionalmente, la Norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables y el manual de procedimientos sobre la estructuración y presentación de los estados contables básicos son claros en afirmar que en el momento de la preparación y presentación de dichos informes y estados, los pasivos deben ser clasificados en corrientes y no corrientes dependiendo de sí la exigibilidad de las obligaciones es inferior a un año o mayor a un año respectivamente, y en donde se incluyen las operaciones de crédito público y financiamiento con banca central.

En consecuencia, los créditos públicos internos de largo plazo que actualmente tiene el Municipio de Sabaneta deberán ser reclasificados en las proporciones del capital que le serán exigidos dentro de los 12 meses siguientes al cierre de cada periodo contable, de la cuenta 2208 Operaciones de Crédito Público Internas de Largo Plazo a la cuenta 2203 obligaciones de Crédito Público Internas de Corto Plazo.

La interpretación de reconocimiento que hace actualmente el Municipio de Sabaneta sobre mantener las obligaciones de crédito público internas de largo plazo siempre como pasivos no corrientes “exigibilidad de las obligaciones a más de un año” hasta la cancelación total del crédito, es incorrecta por lo establecido en el numeral inmediatamente anterior de esta conclusión.

CONCEPTO No. 20152000030881 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento de las obligaciones financieras de una entidad en las cuentas del grupo 22 operaciones de crédito público y financiamiento con banca central

Doctor
 GUSTAVO GARCÍA DUQUE
 Director Financiero
 Alcaldía Municipal de Cartago
 Cartago Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 4 de junio de 2015, radicado con el número 2015-550-003034-2 mediante el cual manifiesta:

“Tenemos una duda con la contabilización de unos créditos bancarios a largo plazo.

Cta 22 (sic) “PASIVOS - OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL”

“Descripción: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los actos o contratos que de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar a la entidad contable pública 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. Las operaciones de financiamiento con la Banca Central corresponden a los préstamos que obtiene el gobierno Nacional, por parte del Banco de la Republica.” El resaltado es nuestro.

¿TODOS LOS CREDITOS O PASIVOS FINANCIEROS DEBEN CONTABILIZARCEN EN ESTA CUENTA? (sic)

¿EL TITULO DE LA CUENTA 22 TIENE UN Y (sic) (Puesto arriba en rojo) quiere decir esto que en la descripción lo que está sin resaltar en amarillo corresponde a las obligaciones financieras con bancos y otras entidades del sector financiero, incluido los proveedores y lo que esta resaltado con amarillo corresponde a las obligaciones financieras que obtiene el gobierno nacional con el banco de la Republica?(sic)

Es decir en la cuenta (Sic) 22 van contabilizadas las obligaciones financieras adquiridas por un ente público con el sector financiero y proveedores y las que el gobierno nacional adquiriera u obtenga con el Banco de la Republica. Según (Clase - Grupo y Cuenta)”

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su numeral 9.1.2.1 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central de la norma técnica relativa a los pasivos, establece:

“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.

207. Las operaciones de financiamiento con banca central corresponden a los préstamos que obtiene el gobierno nacional por parte del Banco de la República.” (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, en el numeral 9.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados de la norma técnica relativa a los pasivos, se establece:

“215. Noción. Las operaciones de financiamiento no exigen las formalidades propias de las operaciones de crédito público, y comprenden las operaciones efectuadas para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías de operaciones de crédito público por parte de la Nación y las entidades territoriales, y las operaciones de la Nación a corto plazo. Así mismo, incorpora las obligaciones contraídas por las empresas públicas con participación del sector público igual al cincuenta por ciento (50%) en el capital, o menor en caso de influencia importante, tales como préstamos y emisión y colocación de bonos y títulos, que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos, con plazo para su pago, cuando tales operaciones se ciñen a los requerimientos jurídicos de orden comercial o financiero del sector privado, según los acuerdos o pactos de financiamiento entre las partes.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

En la norma técnica relativa a los pasivos del Régimen de Contabilidad Pública, en las nociones sobre Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados, existe una diferencia entre las dos que radica en: las disposiciones legales en materia de crédito público deben ser observadas para la primera, en cambio para la segunda no se exige las formalidades legales sobre crédito público y adicionalmente éstas últimas comprenden situaciones donde existe iliquidez en una entidad, o surgen para el cubrimiento de garantías, o en operaciones de la nación a corto plazo entre otras.

Por tanto no es posible afirmar que todos los créditos y pasivos financieros deban ser contabilizados en las cuentas del grupo 22 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central. Una entidad territorial que posea obligaciones

financieras, deberá realizar una adecuada clasificación partiendo de lo señalado en el párrafo anterior para realizar el reconocimiento de las partidas relacionadas con sus obligaciones financieras.

En los párrafos 206 y 207 del numeral 9.1.2.1 de la norma técnica relativa a los pasivos del Régimen de Contabilidad Pública, referente a Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central, aparece la desagregación del título, mostrando la correspondencia para cada parte. Las Operaciones de Crédito Público son los empréstitos, la emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y el crédito de proveedores; el financiamiento con banca central son los préstamos que obtiene del Gobierno Nacional con el Banco de la República.

Por consiguiente, las partidas de una entidad que cumplan con las correspondencias citadas en el párrafo anterior, deberán ser registradas en las cuentas del grupo 22 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, atendiendo los criterios de plazo, origen y la operación que provee el financiamiento.

CONCEPTO No. 20152000037571 DEL 02-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
	SUBTEMA	Clasificación de las operaciones de crédito público pactadas a largo plazo y exigibles en un periodo inferior a un año

Doctor
LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO
Coordinador Grupo de Registro Contable
Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

Me refiero al comunicado radicado con el No. 2015-5500-4229-2 en el que informa que la Contraloría General de la República-CGR ha objetando en las vigencias 2013 y 2014, la no reclasificación de los montos correspondientes a Títulos TES y Otros Títulos de Deuda, que se deben pagar en el siguiente año, de las cuentas de largo Plazo a las cuentas de corto plazo, frente a lo cual se les ha indicado que de conformidad con la Norma contable, esta clasificación se da con la presentación de la porción corriente y no corriente de los pasivos

a corto y largo plazo, además que la utilización de las cuentas de corto y largo plazo se determina por la clase de contratación realizada y que se mantiene hasta su cancelación, por lo tanto no se deben trasladar los monto correspondientes a deudas pactadas a largo plazo, cuyo vencimiento sea para los siguientes 12 meses, a las cuentas de corto plazo.

Por lo anterior y con el fin de dar trámite a la respuesta dada a la CGR, se solicita emitir el concepto sobre si es procedente reclasificar los valores cuyo vencimiento se presenta para los siguientes 12 meses de las cuentas denominadas deuda de largo plazo a las deudas de corto plazo.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma técnica de contabilidad relativa a las operaciones de crédito público y financiamiento con banca central, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, establece la siguiente:

*“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.*

(...)

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 larqo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de lo anterior el Régimen de contabilidad pública incorpora en el Catálogo General de Cuentas el rubro 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, con la siguiente descripción y dinámica:

“DESCRIPCIÓN

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras y 5722-Operaciones sin Flujo de Efectivo.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital.*
- *El valor de la redención total o parcial de los bonos y títulos colocados.*
- *El valor de la deuda transferida a la Nación y a las entidades territoriales.*
- *El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito.*
- *El valor nominal de los bonos y títulos colocados.*
- *Las obligaciones autorizadas y adquiridas como crédito de proveedores.*
- *El valor de la deuda asumida por la Nación y por las entidades territoriales.*
- *El valor de las obligaciones adquiridas en cumplimiento de garantías.*
- *El valor de los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de las obligaciones, conforme a lo pactado.” (Subrayado fuera de texto).*

Así mismo, las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, indican lo siguiente:

“Estados contables básicos

365. Noción. *Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la*

generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior.

.1.1.1 Balance general

367. **Noción.** *El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente.*

368. **Activo Corriente.** *Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.*

369. **Activo no Corriente.** *Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos.*

370. **Pasivo Corriente.** *Agrupar las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública, exigibles en un período no mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general.*

371. **Pasivo no Corriente.** *Corresponde a las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública exigibles en un periodo mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general.* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La regulación contable pública tipifica, en función del tiempo de plazo y del cumplimiento de pagos, dos criterios diferenciados pero complementarios entre sí, cuales son:

Para el reconocimiento y clasificación de las Operaciones de crédito público, deben tenerse en cuenta las condiciones pactadas en su comienzo, lo cual da lugar a reconocer y clasificar como de corto plazo, aquellas cuyo plazo pactado es igual o inferior a un año, y de largo plazo, aquellas cuyo plazo pactado excede a un año. Definida la clasificación correspondiente, esta deberá mantenerse hasta el final de la obligación.

Para la presentación en el Balance General, los criterios se refieren a las porciones corriente y no corriente, correspondiendo la primera, al flujo de recursos que deben erogarse dentro del año siguiente a la fecha de presentación del balance, y la segunda, a los flujos de recursos que deberán cancelarse en un plazo superior a un año, contado a

partir de la fecha de presentación del balance. Los montos distribuidos para determinar esta segmentación, serán cambiantes en el tiempo, en función de la dinámica de las amortizaciones a capital que se efectúen.

Bajo este contexto, es posible que una obligación pactada a largo plazo, conlleve pagos periódicos, algunos de los cuales pueden ser exigibles en periodos inferiores al año. Dicha situación no altera el hecho de que la obligación fue pactada con plazo para su pago superior a un año y por consiguiente no procede su reclasificación a otra categoría, lo cual se evidencia al revisar la dinámica débito de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, donde se indica que dicha obligación disminuye solo como consecuencia de la cancelación parcial o total de los créditos, la redención total o parcial de los bonos y títulos colocados, la transferencia de la deuda a otra entidad o por los ajustes efectuados para reexpresar los saldos de la obligación.

Cuando se presente el caso anterior, se debe presentar dicha situación en el Balance General revelando la porción de la obligación exigible en un período inferior a un año, como corriente y la porción de la obligación exigible en un periodo mayor a un año, como no corriente.

De conformidad con lo anterior se establece que efectivamente la conclusión del concepto No 20152000030861 de julio de 2015 no procede, razón por la cual este Despacho deja sin efecto dicho concepto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000026281 del 12-06-2015

1.12. OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000042321 del 30-10-2015

1.13. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20152000024921 DEL 02-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
		Cuentas por pagar

TEMA	Patrimonio institucional Gastos de administración Gastos de operación
SUBTEMA	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza, y del impuesto complementario de conformidad con la <i>Ley 1739 de 2014</i> .

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Cuentas por pagar Provisiones Patrimonio de las empresas Gastos de administración Gastos de ventas Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza y del impuesto complementario, de conformidad con la <i>Ley 1739 de 2014</i> .

Doctor
ALEJANDRO GONZÁLEZ DIAZ
Analista Profesional
Electrificadora del Meta S.A E.S.P.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001839-2 en la cual solicita:

“Para este año 2015 se tiene que contabilizar la provisión y el pago del impuesto a la riqueza. Para las entidades publicas (Sic) cuales (Sic) son las cuentas y la forma de contabilizarlo.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, en los artículos 1 y 35 creó respectivamente, el Impuesto a la Riqueza y el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria al Impuesto a la Riqueza, y Decreta:

“ARTÍCULO 1o. *Adiciónese el artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza - Sujetos Pasivos. Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Para el caso de los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza que sean personas jurídicas y sociedades de hecho, sean nacionales o extranjeras, el impuesto a la riqueza desaparece a partir del 1o de enero del año 2018 inclusive.

(...)

ARTÍCULO 3o. Adiciónese el artículo 294-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 294-2. Hecho generador. El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1o de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

(...)

ARTÍCULO 4o. Adiciónese el artículo 295-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 295-2. Base Gravable. La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, (...)

(...)

PARÁGRAFO 4o. En caso de que la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, sea superior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cualquiera de dichos años será la menor entre la base gravable determinada en el año 2015 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, es inferior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cada uno de los años será la mayor entre la base gravable determinada en

el año 2015 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara.

ARTÍCULO 5o. Adiciónese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 296-2. Tarifa. La tarifa del Impuesto a la Riqueza se determina con base en las siguientes tablas: (...)

ARTÍCULO 6o. Adiciónese el artículo 297-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 297-2. Causación. La obligación legal del impuesto a la riqueza se causa para los contribuyentes que sean personas jurídicas, el 1o de enero de 2015, el 1o de enero de 2016 y el 1o de enero de 2017.

(...)

PARÁGRAFO. Los momentos de causación aquí previstos también se aplicarán para los efectos contables incluida la conformación del balance separado, o individual, y del balance consolidado

(...)

ARTÍCULO 8o. Adiciónese el artículo 298-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

(...)

ARTÍCULO 10. Los contribuyentes del impuesto a la riqueza podrán imputar este impuesto contra reservas patrimoniales sin afectar las utilidades del ejercicio, tanto en los balances separados o individuales, así como en los consolidados.

(...)

ARTÍCULO 35. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA - SUJETOS PASIVOS. Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.

PARÁGRAFO. *Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estarán en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.*

ARTÍCULO 36. HECHO GENERADOR. *El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.*

PARÁGRAFO 1o. *Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.”*

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

“9.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos

202. Noción. *Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

9.1.2.3. Cuentas por pagar

224. *Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación.*

.1.1. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705-Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción.

(...)

5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar..” (Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación por medio de la Resolución No. 041 del 9 de febrero de 2015, modifica el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para incorporar los conceptos de las nuevas rentas creadas en la Ley 1739 de 2014, y en su artículo 1 crea entre otras, las siguientes subcuentas:

“244031	Impuesto a la riqueza
---------	-----------------------

244032	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
512032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
512033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
522032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
522033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza”</i>

De otra parte el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público prescribe:

“CAPÍTULO II PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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 en el 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

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre, en relación con su cuantía y/o vencimiento

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de

actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

(...)

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto. (...)

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.”

a. Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación.

(...)

b. Medición posterior

Las provisiones se revisarán como mínimo al final del periodo contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)

c. Revelaciones

Para cada tipo de provisión, la empresa revelará la siguiente información:

- *la naturaleza del hecho que la origina;*
- *una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo; las adiciones realizadas durante el periodo, incluidos los ajustes procedentes de los cambios en la medición del valor descontado; los valores cargados contra la provisión durante el periodo; y los valores no utilizados que hayan sido objeto de liquidación o reversión en el periodo;*
- *una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante;*

- una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos; y
- los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

2790-PROVISIONES DIVERSAS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.

3215 RESERVAS

Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados.

5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

(...)

5373 PROVISIONES DIVERSAS

Representa el valor de las obligaciones estimadas en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, *en virtud del principio de causación y teniendo en cuenta el periodo de transición para las empresas bajo la Resolución 414 de 2014 es del 1 de enero a diciembre 31 de 2015*, puesto que en el periodo de transición deben aplicar los dos marcos normativos; resolución 354 de 2007 y resolución 414 de 2014, se concluye que para el año 2015, no es procedente contabilizar provisión del impuesto a la Riqueza, por la obligación fiscal del año 2015, puesto que *el hecho generador de este impuesto es la posesión de la riqueza al 1 de enero del año 2015*.

El procedimiento para el reconocimiento del impuesto a la riqueza y el impuesto complementario de normalización tributaria, bajo los dos marcos normativos, se expone a continuación:

EN RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE, RESOLUCIÓN 354 DE 2007

Para los gastos imputables a la administración, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a la operación y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a la operación, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032-*

Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, *de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

Alternamente el Impuesto a la Riqueza correspondiente a los años 2016 y 2017, deberá ser registrado en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con crédito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, con su correspondiente revelación en las notas a los estados financieros, en forma tal que permita evidenciar la estimación de la base gravable del impuesto, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014.

Estos registros operan por los impuestos causados a 1 de enero de 2015 y correspondientes únicamente a ese ejercicio contable. Es decir que a partir del 1 de enero de 2016 no habrá lugar a efectuar registros bajo este marco normativo, toda vez que entra en vigencia plena el marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014.

EN MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RESOLUCIÓN 414 DE 2014

Para el reconocimiento del impuesto a la riqueza causado a 1 de enero de 2015, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS para la porción imputable a gastos de administración y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a las ventas y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, alternamente en el año 2015, corresponde traer a valor presente la estimación de la base gravable del importe del impuesto a cargo por la obligación fiscal de los años 2016 y 2017, teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014, registrando una provisión con un débito en la subcuenta, 537390-Otras provisiones diversas, de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas, de la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS.

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a las ventas, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

CONCEPTO No. 20152000030661 DEL 10-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Ajuste contable de reservas constituidas a 31 de diciembre y registradas contablemente como cuentas por pagar

Doctora
CELMIRA GAITÁN LÓPEZ
Contadora
Dirección Territorial de Salud de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003112-2 en la cual manifiesta:

“En atención al asunto de la referencia me permito solicitar concepto contable sobre las facturas que prescriben o presentan caducidad, adjunto oficio en el cual, la subdirección jurídica de la entidad, emiten (sic) concepto jurídico frente a los términos de prescripción de las facturas por concepto de prestación de servicios de salud.

Conforme a lo anterior es importante contar con el concepto de ustedes frente al tema, con el fin establecer políticas claras en el manejo de los saldos que actualmente se encuentran registrados contablemente, en las cuentas de Orden de Balance.

La Entidad en sus cuentas de Balance específicamente en la cuenta 2. (Pasivos) presenta unos saldos de vigencias anteriores los cuales son resultado de las reservas constituidas por la entidad en cada una de las vigencias y luego de no ser ejecutadas se convierten en recursos de balance esto hecho dejo una causación al 31 de diciembre de cada vigencia de un D/gastos crédito a la cta (Sic) 2 del Pasivo. De acuerdo a lo expuesto anteriormente solicitamos asesoría para el manejo en esta vigencia de los saldos en referencia. *(Subrayados fuera de texto)*

Es de anotar que en comunicación telefónica, respecto al tema de prescripción de las facturas se debe elevar nueva consulta, puesto que en el contexto de esta consulta faltan elementos para dar una respuesta objetiva.

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

9.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

i. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

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

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

"5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

37. El valor de los ajustes por mayores valores causados

38. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas y en cumplimiento del principio de causación, se concluye:

Las cuentas por pagar, cumplen con la condición de pasivo, se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales, en tanto que, las reservas no cumplen con la condición de pasivo, son un concepto presupuestal, por tanto no se reconocen en la contabilidad financiera, sino en la contabilidad presupuestal.

Ahora bien, dado que la entidad respecto a las reservas constituidas a 31 de diciembre, las registró contablemente como cuentas por pagar causando el gasto, debe proceder a realizar el respectivo ajuste mediante un débito en el pasivo correspondiente y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

CONCEPTO 20152000033541 DEL 13-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
		Cuentas Por Pagar

TEMA	Pasivos Estimados Cuentas De Orden Acreedoras-Responsabilidades Contingentes
SUBTEMA	Reconocimiento de pasivos contingentes, estimados y reales

Doctor
Brigadier General
OMAR RUBIANO CASTRO
Director Administrativo Financiero
Policía Nacional
Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Respetado doctor Rubiano:

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003313-2 en la cual manifiesta:

“(…), frente a las acciones de tutela y las conciliaciones extrajudiciales que se tramitan en contra de la Policía Nacional, comedidamente me permito solicitar concepto si frente a estas eventualidades solo (Sic) se registra el pasivo real y el pago, o por el contrario deben surtir los procesos de pretensión, provisión y pasivo real antes del pago, teniendo en cuenta que se realizarían los pasos en un mismo periodo (mes) contable, por cuanto, debe tenerse presente que se trata de casos donde la orden judicial es perentoria y de cumplimiento inmediato sin que exista la posibilidad de prever con antelación los pasos de pretensión y provisión ya que se desconoce los resultados de la sentencia judicial, además en las conciliaciones extrajudiciales por ser anteriores a la demanda en estas solo (Sic) se registra el pasivo real como quiera que no hay una decisión diferente al acuerdo conciliatorio..”

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

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, prescribe:

“1. APLICACIÓN CONTABLE EN PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES

Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado.

El arbitraje es un mecanismo por el cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible conceden su solución a un tribunal arbitral, quien toma una decisión denominada laudo arbitral.

Las conciliaciones extrajudiciales son los acuerdos económicos entre las partes involucradas en un conflicto, con la presencia de un conciliador, evitando el trámite ante la justicia ordinaria.

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad.

(...)

3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable

pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a

gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

4. PAGO DE LA SENTENCIA, LAUDO ARBITRAL O CONCILIACIÓN EXTRAJUDICIAL

En el momento del pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación, la entidad contable pública debe registrar un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el pago se realice a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, esta Dirección registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, la entidad contable pública registra un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

5. SENTENCIA ABSOLUTORIA O A FAVOR DE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

En el evento en que la sentencia definitiva exima de responsabilidad a la entidad contable pública demandada deben ajustarse las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o los pasivos estimados, según corresponda. Este mismo tratamiento aplica cuando desaparezcan las causas que originaron las controversias que preveían un laudo arbitral o una conciliación.

En este sentido, cuando el registro corresponde a cuentas de orden se acredita la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y se debitan las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y OTROS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda.

Si los registros se han realizado en el pasivo estimado y las causas que originaron las controversias desaparecen o se conoce el fallo a favor, en el mismo período contable, se debita la subcuenta 271005-Litigios ó 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 531401-Litigios ó 531411- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, según corresponda. De lo contrario, el registro

crédito será a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el procedimiento define que Las conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes, los mismos deben reconocerse empleando criterios técnicos en cumplimiento con las normas y disposiciones legales vigentes, considerando que son las entidades contables públicas con sus áreas jurídicas las concededoras del tema y el estado de los procesos.

Por tanto, en consideración a lo anotado, y atendiendo el principio de prudencia, corresponde al área jurídica de la entidad, concedora de sus procedimientos, determinar los estados de los procesos y darlos a conocer al área contable para que ésta registre la existencia un pasivo contingente, estimado o real, aplicando el reconocimiento contable indicado en el numeral 3 del procedimiento citado.

CONCEPTO No. 20152000034691 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Efecto en los estados financieros por la omisión de reconocimiento de las cuentas por pagar

Doctora
DIANA LORENA MURCIA OLAYA
Ese Hospital San Rafael De Oiba Santander

Me refiero a su comunicación mediante correo electrónico radicada con el No 20155500036762, en la cual pregunta si ¿el hecho de no registrar contablemente las cuentas por pagar al cierre de la vigencia afecta la razonabilidad de los estados financieros de la Entidad?

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 103, 104, 110, 116 y 117 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública y con los principios de contabilidad relativos al registro y al devengo o causación, establecen:

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...)

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)
(Subrayado fuera de texto)

En relación con el reconocimiento de pasivos, las Normas Técnicas correspondientes establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las Cuentas por Pagar, los párrafos 223 y 224 establecen:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...).

Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones expuestas, en aplicación de los principios de contabilidad de registro y causación o devengo, y las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar, estas deben reconocerse en el momento en que se adquiere la obligación es decir simultáneamente con la recepción del bien o servicio contratado. En consecuencia las cuentas por pagar deberán ser registradas de manera cronológica. La evaluación de si su omisión en los registros generará una distorsión en la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados contables, corresponde al ejercicio de los organismos de control fiscal.

CONCEPTO No. 20152000034801 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Otros bonos y títulos emitidos
	SUBTEMA	Reconocimiento de bonos de valor constante no negociables, para sustituir la deuda reconocida por concepto del pago del pasivo pensional de la Universidad de Antioquia.

Doctora
NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ
Secretaría de Hacienda-Dirección de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 30 de julio de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-003746-2, mediante la cual informa que la Nación, el Departamento de Antioquia y la Universidad de Antioquia suscribieron un contrato interadministrativo para

el pago pensional de la Universidad de Antioquia, deuda distribuida entre las tres entidades en un 78.3%, 11.5% y 10.2% respectivamente. Para atender a la obligación que le correspondió asumir, el Departamento emitió bonos de valor constante (BVC) no negociables, respecto de los cuales solicita a la CGN indicar el procedimiento para reconocerlos contablemente.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los pasivos señala: *“202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

Así mismo la Norma Técnica relativa a los Otros bonos y títulos emitidos, señala: *“230. Noción. Comprende los bonos y títulos emitidos por la entidad contable pública, que por sus características especiales no se consideran operaciones de crédito público ni operaciones de financiamiento dado que su objetivo no es obtener o captar recursos, sino la sustitución y el reconocimiento de obligaciones.*

231. Deben reconocerse por su valor nominal y redimirse de acuerdo con las normas legales vigentes, o cuando son utilizados como instrumento de pago.”

Por su parte el CGC del Régimen de Contabilidad pública describe el grupo 26-Otros bonos y títulos emitidos como, *“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los bonos y títulos emitidos por la entidad contable pública, que por sus características especiales no se consideran operaciones de crédito público ni operaciones de financiamiento, dado que su objetivo no es obtener o captar recursos, sino la sustitución y el reconocimiento de obligaciones.”*

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, como el departamento de Antioquia asumió un porcentaje de la obligación correspondiente al pasivo pensional de la Universidad de Antioquia, mediante un contrato, se considera que existe una obligación plena, en la medida que cumple las condiciones para la conformación de un pasivo, como es la ocurrencia de un hecho pasado del cual se espera la salida de recursos de la entidad, y que deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 312527-Obligaciones de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO con crédito a la subcuenta 242590-

Otros acreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES, identificando a nivel de auxiliar el contrato y la entidad con la cual se suscribe.

Ahora bien, como el departamento ha emitido bonos de valor constante no negociables, con el objetivo no de obtener o captar recursos, sino la sustitución de la deuda asumida y reconocida para cancelar el pago del pasivo pensional de la Universidad de Antioquia, debitará la subcuenta 242590-Otros acreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES y acreditará la subcuenta 263090-Otros títulos emitidos de la cuenta 2630-TÍTULOS EMITIDOS, los cuales serán presentados en la porción corriente y de largo plazo según la exigibilidad prevista para el cumplimiento de las obligaciones.

De otra parte, si la Gobernación efectúa un pago a la Universidad de Antioquia con los títulos emitidos, reportará ese valor en el respectivo informe como operación recíproca generada con la Universidad de Antioquia, entidad que reconocerá una inversión. En caso contrario no se incluye en el informe de operaciones recíprocas, por parte de ninguna de las dos entidades.

CONCEPTO No. 20152000035011 DEL 28-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas Por Pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuentas por pagar no reconocidas, es un hecho que afecta o no la razonabilidad de los Estados contables, dependiendo de su materialidad.

Doctora
DIANA LORENA MURCIA OLAYA
Abogada-PROFESIONAL ESPECIALIZADO GRADO 04
Caja de Previsión Social de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003913-2 en la cual manifiesta:

“Quisiera saber si ¿el hecho de no registrar contablemente las cuentas por pagar al cierre de la vigencia afecta la razonabilidad de los estados financieros de la Entidad?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

10. Cada una de las características cualitativas de la información contable pública tiene condiciones que garantizan su consecución. Así, para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; por su parte, para que la información sea Relevante debe satisfacer antes las condiciones de Oportunidad, Materialidad y Universalidad; finalmente, la información contable pública es Comprensible cuando está condicionada por la Racionalidad y la Consistencia.

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

101. Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

*103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

(...)

107. **RELEVANCIA.** *La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

109. **Materialidad.** *La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.*

9.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** *Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

224. *Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...)*

(...)

226. *Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: Aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud*

(...)

- **NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES**

355. Noción. Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables determinan los criterios para su preparación y presentación. Estos criterios se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el SNCP, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.

356. Estas normas articulan criterios que definen los estados, informes y reportes contables para conseguir una representación razonable de la situación, actividad y recursos de la entidad contable pública. La información revelada en los estados, informes y reportes contables atendiendo la condición de materialidad, representa transacciones, hechos y operaciones relevantes para el usuario.

357. Para efectos de revelación, una transacción, hecho u operación es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública.

358. En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

359. Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen.

360. En el caso de la naturaleza, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos de manera individual o en conjunto: 1) Si se trata de actividades ordinarias o partidas extraordinarias; 2) Si las transacciones o hechos representan riesgos u oportunidades para la entidad contable pública; 3) Si influyen o pueden influir significativamente en sus resultados; 4) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública o, 5) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia. Estas partidas o hechos deben revelarse en notas a los estados, informes y reportes contables.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, particularmente de las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar y a los estados, informes y reportes contables, se concluye que el no registrar contablemente las cuentas por pagar al cierre de la vigencia, es un hecho que afecta la razonabilidad de los estados contables, cuando su cuantía se considera material, en los términos establecidos en el párrafo 359 del Régimen de Contabilidad pública, dado que dicha información sería relevante para el usuario de la información contable Pública.

CONCEPTO No. 20152000036021 DEL 10-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Viabilidad de omitir la provisión de Cesantías cuyo valor se transfiere mensualmente a las entidades encargadas de su administración y pago.

Doctora
NOHORA NELSY DIAZ PALMAR
Subdirectora de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería
Contraloría De Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500037692, en la cual formula la siguiente consulta:

“¿Se puede omitir provisiones de nómina en el concepto de cesantías para el Fondo Nacional del Ahorro y las Cesantías a la Tesorería General del Departamento, cuando estas se están cancelando durante el mismo mes?”

Lo anterior teniendo en cuenta que el objetivo de un provisión es “prever unos recursos para cuando hagan falta, para cuando se necesiten para cumplir una obligación o compromiso...la empresa se enfrenta a una serie de erogaciones futuras, y como el futuro es incierto, es preciso prever los recursos para cubrir esas erogaciones.

Teniendo en cuenta esta observación y precisando que estos están cancelando dentro del mes, no se están tomando como que genera doble contabilización.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Los numerales 234 y 235 de la norma técnica relativa a los pasivos del Plan General de la Contabilidad Pública relativas a Pasivos estimados, establece que:

“234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda. Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES. (...) el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales”.

SE ACREDITA CON:

Con el valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento de provisiones para prestaciones sociales, es un mecanismo alternativo que se debe aplicar cuando no se conoce con exactitud el valor a pagar. En consecuencia, si la liquidación mensual de las cesantías se efectúa sobre bases que permitan determinar un valor cierto, es viable el reconocimiento directo de las cesantías como pasivo real cuando su pago se efectúa en el

mismo mes, obligación que se extinguirá una vez se transfieren los recursos a las entidades encargadas de su administración y pago.

CONCEPTO No. 20152000036331 DEL 17-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas por Pagar Otros Pasivos Otros Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento por parte de COLJUEGOS de recursos relacionados con la administración de los derechos de explotación de los juegos de suerte y azar, en el marco de la Ley 643 de 2001

Doctora

MARÍA CRISTINA RIVAS CABRERA

Gestor

UAE Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales-ITRC

ANTECEDENTES

Respetada doctora María Cristina:

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004295-2, en la cual manifiesta:

“En desarrollo de las funciones propias de la Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la U.A.E. — Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales ITRC -, y de conformidad a lo decretado mediante Auto No. 17404-00072 del 19 de junio de 2015, por medio del cual se ordenó apertura de investigación disciplinaria y se decretaron pruebas dentro del proceso de la referencia, por lo anterior, muy comedidamente me permito solicitar su colaboración para que nos ilustre respecto de la aplicación de diferentes normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, de acuerdo a la siguiente situación fáctica.

La Contraloría General de la República, con fundamento en las facultades otorgadas en el artículo 267 de la Constitución Política, practicó auditoría a la Empresa Industrial y Comercial del Estado Administradora del Monopolio Rentístico de Juegos de Suerte y Azar-COLJUEGOS- Vigencia 2012, en desarrollo de la cual, se evidenciaron 22 hallazgos con posible incidencia disciplinaria; por lo cual, solicito se sirva precisar sobre los siguientes aspectos:

- 1. Sírvase (Sic) indicar, de acuerdo a lo previsto en el Régimen de Contabilidad Pública, cuál es el procedimiento que debe aplicarse o seguirse (precisando normas específicas, jurisprudencia, y doctrina), cuando los operadores, en este caso, los vinculados a Coljuegos, cuentan con saldos a su favor?*
- 2. Estos ingresos recibidos por anticipado deben ser abonados a la cartera de los Operadores?, o qué otro procedimiento puede seguirse?*
- 3. En el evento en que los Operadores no cuenten con carteras o que él (Sic) proceso de ejecución del proyecto de depuración de cartera no se hubiere identificado uno a uno, cuál sería el destino de estos saldos?, qué opciones se tienen de acuerdo a lo previsto en el Régimen de Contabilidad Pública?*
- 4. Los saldos a favor de un operador pueden redistribuirse a otra Subcuenta de la entidad —Coljuegos, denominada “Otros Pasivos”, y no a la cartera de los operadores?*
- 5. A que hace referencia el Principio de Causación?, cuándo puede aplicarse?*
- 6.Cuál es el trámite, según la normatividad Contable, establecido para la devolución de derechos de explotación?*
- 7. Para finalizar, sírvase indicar qué normas contables se vulnerarían en caso de sobreestimar las cuentas por cobrar al no aplicar dichos abonos a las carteras de los operadores?”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 643 de 2001, por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, estableció:

ARTICULO 8o. DERECHOS DE EXPLOTACIÓN. *En aquellos casos en que los juegos de suerte y azar se operen por medio de terceros, mediante contrato de concesión o por autorización, la dependencia o entidad autorizada para la administración del respectivo juego del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, percibirá a*

título de derechos de explotación, un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego (...).

Los derechos de explotación anticipados o causados por operación de terceros deberán ser consignados en cuenta especial para tal fin y ser girados directamente a los servicios de salud o a la entidad que haga sus veces, al Fondo del Pasivo Pensional del Sector Salud correspondiente, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo.

(...)

ARTICULO 32. JUEGOS LOCALIZADOS. Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos, en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar, tales como los bingos, videobingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, y los operados en casinos y similares.(...).

La explotación de los juegos localizados corresponde a la Empresa Territorial para la Salud, ETESA. Los derechos serán de los municipios y el Distrito Capital (...)

(...)

ARTICULO 33. MODALIDADES DE OPERACION DE LOS JUEGOS LOCALIZADOS. El monopolio rentístico de los juegos localizados será operado por intermedio de terceros, previa autorización y suscripción de los contratos de concesión.

ARTICULO 34. DERECHOS DE EXPLOTACION. Los concesionarios u operadores autorizados para la operación de juegos localizados pagarán a título de derechos de explotación las siguientes tarifas mensuales:

(...)

ARTICULO 41. LIQUIDACION, DECLARACION Y PAGO DE LOS DERECHOS DE EXPLOTACION. (...) La declaración y el pago deberán realizarse dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo, y contendrá la liquidación de los derechos de explotación causados en el mes inmediatamente anterior.

(...)

ARTICULO 42. DESTINACIÓN DE LAS RENTAS DEL MONOPOLIO AL SECTOR SALUD. Los recursos obtenidos por los departamentos, el Distrito Capital y municipios, como producto del monopolio de juegos de suerte y azar se destinarán para contratar con las empresas sociales del Estado o entidades públicas o privadas la

prestación de los servicios de salud a la población vinculada o para la vinculación al régimen subsidiado.

Con respecto a la normativa contable, el Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe lo siguiente:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

104. Razonabilidad. *La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

(...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

114. *Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.*

(...)

117. Devengo o Causación. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*

(...)

122. Revelación. *Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el*

cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública. (...)

.1.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

- **Deudores**

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

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

*202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. *Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, (...)*

(...)

9.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTEES CONTABLES

355. *Noción. Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables determinan los criterios para su preparación y presentación. Estos criterios se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el SNCP, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.*

356. *Estas normas articulan criterios que definen los estados, informes y reportes contables para conseguir una representación razonable de la situación, actividad y recursos de la entidad contable pública. La información revelada en los estados, informes y reportes contables atendiendo la condición de materialidad, representa transacciones, hechos y operaciones relevantes para el usuario.*

357. *Para efectos de revelación, una transacción, hecho u operación es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública.*

358. *En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.*

359. *Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que*

pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen.

360. En el caso de la naturaleza, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos de manera individual o en conjunto: 1) Si se trata de actividades ordinarias o partidas extraordinarias; 2) Si las transacciones o hechos representan riesgos u oportunidades para la entidad contable pública; 3) Si influyen o pueden influir significativamente en sus resultados; 4) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública o, 5) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia. Estas partidas o hechos deben revelarse en notas a los estados, informes y reportes contables.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“2425-ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55- Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Igualmente, las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, 4195-Devoluciones y Descuentos (Db), 4295- Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Bienes (Db) y 4395-Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Servicios (Db).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- El valor de la devolución de los impuestos pagados en exceso por el contribuyente.
- El valor del giro de los excedentes financieros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las obligaciones que se adquirieran por los diferentes conceptos.
(...)

2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

4810-OTROS INGRESOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

(...)

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.
(Subrayados fuera de texto)

El Capítulo XII del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, prescribe:

“(…)

5. RENTA DEL MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

La renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, conformada por los derechos de explotación y por el porcentaje de los ingresos brutos de cada juego y los excedentes obtenidos en la operación de loterías, juegos de apuestas permanentes o chance y demás juegos, se registra debitando la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

El recaudo de estos recursos se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140171-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se da respuesta a las preguntas formuladas, en el orden por usted planteado:

- r. El procedimiento que Coljuegos debe aplicar, cuando tenga en su poder saldos a favor de los operadores y bajo la circunstancia que no se han configurado los hechos que dan origen a una obligación legal, y por tanto son recursos de los operadores, corresponde a un reconocimiento como una obligación a favor de estos en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.
- s. No es viable que Coljuegos reconozca como ingresos recibidos por anticipado, los saldos a favor de los operadores que tiene en su poder, dado el tratamiento contable indicado en el punto inmediatamente anterior. Ahora bien, la aplicación de estos recursos a obligaciones a cargo del operador, es viable en cuanto existan acuerdos, normas superiores o cláusulas contractuales que así lo estipulen.
- t. Con independencia de que los operadores no cuenten con carteras o que en el proceso de ejecución del proyecto de depuración de cartera no se hubieren identificado uno a uno los beneficiarios de los saldos a favor de los operadores, estos últimos deben registrarse en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, hasta tanto se configuren las condiciones que permitan definir el destino de tales recursos.

Si bien es cierto que la regulación contable no está orientada a predefinir tratamientos contables de situaciones irregulares, frente a situaciones extraordinarias, es viable que una vez realizadas todas las investigaciones administrativas conducentes a aclarar los casos que presentan irregularidad y a preservar los derechos de terceros, se proceda a la depuración de estos pasivos, mediante un registro débito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, cuando no ha sido posible determinar los beneficiarios de tales recursos o cuando operan causales de prescripción. Esto bien podría ir acompañado de un registro en cuentas de orden de control, si la entidad encuentra razones que justifiquen un seguimiento hacia el futuro.

- u. Dentro de un proceso de depuración, es viable efectuar reclasificaciones a otras subcuentas del Catálogo General de Cuentas, siempre que los registros queden debidamente soportados. No es viable predefinir si la reclasificación a “Otros Pasivos” es o no procedente, mientras no se conozcan en detalle las particularidades del caso respectivo.
- v. El principio de devengo o causación, desde la perspectiva de la regulación contable pública hace referencia a que las operaciones, hechos y transacciones realizadas por las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, deben reconocerse en la contabilidad, en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se derivan de estos. Por lo tanto, se infiere de lo anterior, que las entidades deberán generar la información financiera observando dicho principio con el fin de suministrarles a los usuarios una información útil para la toma de decisiones.

En consecuencia, las entidades públicas deberán reconocer derechos cuando hayan prestado servicios o entregado bienes a terceros que se obligan a contraprestar por los mismos, o cuando se presenten los hechos generadores a su favor en virtud de disposiciones legales; o registrar obligaciones, cuando hayan recibido de terceros, bienes o servicios demandados por la entidad, o cuando se presenten los hechos generadores a su cargo en virtud de disposiciones legales.

- w. No es del alcance de la regulación contable, definir trámites para la devolución de derechos de explotación, o de cualquier otra índole.
- x. En términos generales, la sobreestimación de cuentas por cobrar por la omisión de aplicar abonos que sean procedentes a la cartera que tenga reconocida una entidad pública, estaría vulnerando la característica cualitativa de la información contable pública relativa a la razonabilidad, el principio de la revelación y la norma técnica relativa a los deudores, siempre y cuando la cuantía del abono resulte material en los términos establecidos en el párrafo 359 del Régimen de Contabilidad Pública, puesto que no estaría reflejando la situación financiera y económica de la entidad contable pública en forma ajustada a la realidad.

Ahora bien, para el caso particular de Coljuegos, es pertinente precisar que por vía de la doctrina contable se le ha determinado un tratamiento especial, mediante el cual, el monto de la cartera proveniente de los derechos de explotación debe reconocerse en las cuentas de orden, por cuanto los derechos corresponden a los entes territoriales.

CONCEPTO No. 20152000037421 DEL 01-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuentas por pagar por la facturación de proveedores.

Doctor
MIGUEL ROBERTO OVIEDO ROJAS
Auditor Responsable
Contraloría General de la República
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 21 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004154-2, mediante la cual consulta si es procedente que la Dirección General de Sanidad reconozca cuentas por pagar sin respaldo presupuestal.

Al respecto pregunta:

“1- De acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública, deben estas cuentas por pagar sin respaldo presupuestal y todo lo que ella implica como retenciones, deducciones, causarse en el Balance y reversar el gasto del año siguiente como ajuste de ejercicios anteriores?”

2-Podrían causar estas cuentas por pagar sin respaldo presupuestal en cuentas de orden acreedoras de control?”

Según el Manual de Procedimientos contables de la Dirección, adoptado mediante circular 321395 de 10 de mayo de 2012, cuando se trata de facturas de proveedores y/o contratistas de servicios de salud auditadas, pendientes por definir glosas, la entidad registra en cuentas por pagar las facturas por el valor bruto y reconoce los descuentos por impuestos.

Además, dispone que al cierre de la vigencia, las facturas que serán pagadas con presupuesto de la siguiente vigencia, se reconozcan en la contabilidad al cierre del periodo contable, *“con el fin de que las cifras sean razonables y se cumpla con el principio contable de causación, el cual establece que los hechos económicos se deben reconocer cuando estos se realicen y no cuando se efectúe el pago.”*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública determina que los principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales es pertinente referirnos a los siguientes:

Devengo o Causación según el cual, “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando, la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

(...)

Prudencia, “ (...) Con referencia a los gastos deben contabilizarse no solo en los que se incurre durante el periodo contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. (...)

Período contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierres. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, para que la información contable atienda las necesidades de información de los usuarios, deberá observar la característica cualitativa de la Relevancia según la cual la información debe ser oportuna, material y universal, en este último caso, “*si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...)”*

Po su parte, la Norma Técnica relativa a los pasivos señala: “223. *Cuentas por pagar. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.”*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe las cuentas 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALU y 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, de la siguiente manera:

“6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, representa el valor causado por las empresas promotoras de salud-EPS originado en la administración de la seguridad social en salud.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2550-Administración de la seguridad social en salud.

DINÁMICA

Se debida con: 1- El valor causado por cada concepto.

Se acredita con: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

“2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del plan obligatorio en salud (POS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del sistema.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 6402-Administración de la seguridad social en salud.

DINÁMICA

Se debita con: 1-El valor de los pagos efectuados a favor de los afiliados al sistema. 2- El valor de los pagos por concepto de las diferentes formas de contratación, orientados a garantizar la prestación de los servicios de salud.

Se acredita con: 1-El valor de las obligaciones derivadas de la administración del sistema de seguridad social en salud.”

Así mismo, el Procedimiento de control interno contable señala en el punto 3.2.: *“Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.”

En relación con las retenciones en la fuente, es pertinente mencionar el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, establece: “Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operan bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales.

Así mismo, el Artículo 15 del Decreto Reglamentario 406 de 2001, sostiene que “De conformidad con el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación, deberán causar y practicar la retención en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

- En aplicación de los principios de Devengo o Causación, Período contable y Prudencia, así como el elemento de la Universalidad de la característica cualitativa de la Relevancia, es imperioso el reconocimiento de las obligaciones ciertas que surjan durante el período contable, con independencia de si se cuenta o no con respaldo presupuestal. En consecuencia, no es viable efectuar reversiones al año siguiente, por razones de la ejecución presupuestal.

Por otra parte, la entidad deberá revisar el registro que realiza al reconocer las cuentas pagar, en el cual utilizan la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuando según lo dispone el CGC, correspondería la cuenta 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Ahora bien, de manera general los reconocimientos de los descuentos por retención en la fuente se realizan en el momento en que de conformidad con el principio de causación se incorporan los bienes o se registran los costos o gastos que dan origen a la obligación de carácter fiscal que será reconocida en la cuenta 2435-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, según lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operan bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales, corroborado por el artículo 15 del Decreto Reglamentario 406 de 2001, según el cual las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, deberán causar y practicar la retención en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención, norma aplicable a la Dirección General de Sanidad que es una unidad ejecutora del Ministerio de Defensa, entidad que ejecuta recursos del Presupuesto General de la Nación.

2) Bajo el contexto de lo anotado en el punto precedente, no es viable el registro de las cuentas por pagar, en las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20152000038821 DEL 16-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Gastos de administración Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de menor valor pagado al SENA y girado a Institutos Técnicos y a la ESAP

Doctor
DIEGO ESTEBAN ORTIZ DELGADO
Subdirector Administrativo y financiero
Institución Universitaria Conocimiento e Innovación para la Justicia-CIJ
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004359-2 en la cual manifiesta:

“Asunto: Tratamiento contable solicitud de devolución de pagos por concepto aportes patronales Institutos Técnicos y ESAP.”

Se solicita precisar el tratamiento contable que se debe dar a la solicitud de devolución pagos efectuados por concepto de aportes patronales sobre la nómina a la Escuela Superior de Administración Pública - ESAP y para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales; para una adecuada respuesta se informa lo siguiente: (Subrayado fuera de texto)”

ANTÉCEDENTES

El Decreto Ley No. 036 de enero 13 de 2014, creo la Institución Universitaria, Establecimiento Público de Educación Superior, denominado Conocimiento e Innovación para la Justicia (CIJ) de carácter académico, del orden nacional, adscrito a la Fiscalía General de la Nación, con personería jurídica, autonomía académica, administrativa y

financiera, y patrimonio independiente; además estableció de manera general la regulación de la CIJ

La Ley 21 de 1982 estipuló en el artículo 7° que los establecimientos públicos están obligados a pagar el subsidio familiar y a efectuar aportes para el Servicio Nacional de aprendizaje (SENA) y en el artículo 12° preciso que los aportes hechos por los establecimientos públicos tendrían una destinación del dos por ciento (2 %) para el Servicio nacional de aprendizaje (SENA).

La Ley No. 1737 de diciembre de 2014 “Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2015” estableció para la CIJ el siguiente presupuesto:

(...)

HECHOS

La CIJ realizó con cargo al Presupuesto General de la Nación asignado en la Ley del presupuesto — fuente recursos Nación, el pago de los aportes patronales sobre la nómina correspondientes a los meses de enero y febrero distribuyendo el aporte del 2% del SENA así: SENA (0.5%) — Escuela Superior de Administración Pública ESAP(0.5%) - Institutos Técnicos (1%), es decir, de manera diferente a los establecido por los artículos 7° y 12° de la Ley 21 de 1982; esta situación hizo que se elevaran consulta a la Escuela Superior de Administración Pública ESAP, Ministerio de Educación (pagos de Institutos Técnicos) y la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales.

La Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales conceptuó que la CIJ debía proceder a corregir los pagos realizados para lo cual debía aportar al SENA los valores pagados a la ESAP e Institutos Técnicos y solicitar a la ESAP y Ministerio de Educación la devolución de los aportes pagados equivocadamente.

La ESAP informó que se debía solicitar la devolución de los aportes consignados para verificar el valor e informar por cuanto es la devolución. El Ministerio de Educación indicó que se debía solicitar la devolución de los aportes pagados con los soportes que sustentan el pago.

En la actualidad la CIJ tiene como sistema de información financiera el Sistema SIF Nación.

CONSULTA

Se solicita a la Contaduría General de la Nación lo siguiente:

1. Con la radicación en la Escuela Superior de Administración Pública ESAP y Ministerio de Educación la solicitud de devolución de dineros ¿Cuáles son los registros contables a realizar y las subcuentas que lo deben reflejar?

2. Si la respuesta a la anterior pregunta es alguna de las subcuentas denominadas “Otros” y con ello dicha subcuenta supera el cinco (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte ¿Qué se debe hacer?

3 En el momento en que la Escuela Superior de Administración Pública ESAP y Ministerio de Educación hagan la devolución del dinero, teniendo en cuenta que presupuestalmente la fuente corresponde a Recursos Nación asignados en el (Sic) la Ley de Presupuesto General de la Nación vigencia 2015, ¿Cuáles son los registros contables a realizar y las subcuentas que lo deben reflejar? Para cada uno de los siguientes escenarios:

- a. Se haga devolución del total del valor solicitado.
- b. Se haga devolución de un valor inferior al solicitado.
- c. Se haga devolución de un valor superior al solicitado.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 21 DE 1982, por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar, decreta:

Artículo 7º. Están obligados a pagar el subsidio familiar y a efectuar aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA):

1º. La Nación, por intermedio de los Ministerios, Departamentos Administrativos y Superintendencias.

2º. Los Departamentos, Intendencias, Comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios.

3º. Los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales y las empresas de economía mixta de las órdenes nacional, departamental, Intendencias, distrital y municipal.

(...)

Artículo 12º. Los aportes hechos por los establecimientos públicos, (...), tendrán la siguiente destinación:

1º. El cuatro por ciento (4%) para proveer el pago de subsidio familiar.

2º. El dos por ciento (2 %) para el Servicio nacional de aprendizaje (SENA).

El Decreto 1465 del 10 de mayo de 2005, establece:

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.” (Subrayado fuera de texto)*

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

127 *Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

128 *Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

129 *Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,*

130 *Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos. (...).”*

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe

3. PAGOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL-DGCPTN

Con el giro de los recursos, la DGCPTN debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

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

(...)

4. REINTEGROS

Los reintegros corresponden a los recursos consignados en las cuentas de la tesorería centralizada, originados en la restitución de fondos por parte de un beneficiario final o de la entidad contable pública, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

Lo anterior implica que previamente la entidad contable pública haya registrado la disminución de los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas con la ejecución presupuestal. Esta disminución de saldos se reconoce debitando las subcuentas, de las cuentas del pasivo originadas en la obligación y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas, o las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, la entidad contable pública constituye un deudor a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas o, las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas, así:

“2425-ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Igualmente, las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, 4195-Devoluciones y Descuentos (Db), 4295- Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Bienes (Db) y 4395-Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Servicios (Db).

5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones descritas y teniendo en cuenta que la Institución está circunscrita en el ámbito del SIF Nación, se concluye que para reconocer las solicitudes de devolución de los valores indebidamente girados con destino a los Institutos Técnicos y a la ESAP, así como los reintegros que éstas entidades efectúen, debe aplicarse el siguiente procedimiento contable:

El reconocimiento del derecho se registra mediante un cargo a los Institutos Técnicos y de la ESAP, en la subcuenta 147090- Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y créditos en las subcuentas 510403- Aportes ESAP, y 510404- Aportes a Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

Cuando sean reintegrados los valores girados por error, registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 147090- Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, si se trata de importes pagados con recursos propios del Instituto. En caso de tratarse importes cubiertos con recursos de la Nación, debe registrarse un débito en la subcuenta que corresponda de la 4705 – FONDOS RECIBIDOS, por tratarse de reintegros de la misma vigencia, y acreditarse la subcuenta 147090- Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En caso que el registro en alguna subcuenta denominada “Otros...”, supere el 5% del total de la cuenta a la cual pertenece, debe hacerse la revelación en las respectivas notas a los estados contables.

Con respecto al registro contable de las hipotéticas diferencias entre los valores reintegrados y los valores cargados a esas entidades, es indispensable que se diga en forma específica las causas que las generan.

CONCEPTO No. 20152000040021 DEL 21-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Gastos - Generales Gasto Público Social
	SUBTEMA	Causación de los aportes a la seguridad social Reconocimiento de contrato interadministrativo suscritos con la Universidad Nacional

Doctora
 NYDIA AGUILAR TENJO
 Profesional de apoyo
 Contabilidad
 Orquesta Filarmónica de Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004373-2 en la cual manifiesta:

“¿Cuál es el procedimiento para la conciliación de cuentas recíprocas, cuando el momento de la causación es diferente?”

Teniendo en cuenta, que mediante el Decreto 1670 del 14 de mayo de 2015, el Ministerio de la Protección Social, ajusto las fechas para el pago de la seguridad social, dando lugar a que las entidades realicen la causación en momentos diferentes, ya que la entidad pagadora registra la obligación en el momento en que cierra la nómina que es cuando conoce el valor de los aportes al Sistema de Seguridad Social por Salud y Pensión, lo mismo que por aportes parafiscales y a (Sic) entidad receptora, registra el valor de los aportes que recibe en las fechas establecidas en el Decreto.

Este proceso da origen a diferencias por Por (Sic) el momento de devengo o causación

Para efectos de conciliar las recíprocas ¿Cuál es el procedimiento a seguir dado que siempre hay un periodo de diferencia?

2. ¿Cuál es el tratamiento contable para los contratos interadministrativos?

*Solicitamos amablemente darnos una explicación del tratamiento que se debe hacer a este tipo de contratos, para lo cual adjuntamos contrato interadministrativo con la Universidad Nacional, esta solicitud obedece a que ya hemos hecho esta consulta y simplemente nos remiten copia de los conceptos relacionados a continuación, los cuales **no aplican** dado que:*

39. No es un convenio de ningún tipo.

40. Es un contrato interadministrativo entre la Universidad Nacional y la Orquesta Filarmónica

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El contrato interadministrativo No 222 del 10 de octubre de 2013, Celebrado entre la Orquesta Filarmónica de Bogotá y La Universidad Nacional de Colombia, se rige por las siguientes CLAUSULAS:

“PRIMERA-OBJETO: REALIZAR LA INTERVENTORÍA (...) DE LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN SUSCRITOS EN EL MARCO DEL PROYECTO MÚSICAS DE LA OFB PARA LA JORNADA ÚNICA y adelantar el seguimiento, monitoreo y evaluación del mencionado proyecto

NOVENA- OBLIGACIONES DE LA ORQUESTA: (...) 6. Pagar a la Universidad Nacional de Colombia en la forma convenida, previa certificación de cumplimiento expedida por el supervisor”

El contrato interadministrativo 397 del 21 de mayo de 2015, suscrito entre la Orquesta Filarmónica de Bogotá y La Universidad Nacional de Colombia, se registró por las siguientes CLAUSULAS:

“PRIMERA-OBJETO: REALIZAR LA INTERVENTORÍA (...) DE LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN SUSCRITOS EN EL MARCO DEL PROYECTO MÚSICAS DE LA OFB PARA LA JORNADA ÚNICA

CUARTA- OBLIGACIONES DE LA ORQUESTA FILARMONICA DE BOGOTÁ: (...) 6. Pagar a la Universidad en la forma convenida, previa certificación de cumplimiento expedida por el supervisor”

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (Subrayado fuera de texto)

(...)

.a.1. Normas técnicas relativas a los pasivos

.1.1.1 Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la

Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta." (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

5506 CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a las actividades relacionadas con la cultura, en desarrollo de su función social.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la causación por cada concepto.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable"*

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y en cumplimiento del principio de causación, se concluye:

1. ¿Cuál es el procedimiento para la conciliación de cuentas recíprocas, cuando el momento de la causación es diferente, ya que la entidad pagadora registra la obligación en el momento en que cierra la nómina y la entidad receptora, registra el valor de los aportes que recibe en las fechas establecidas en el Decreto?

El principio de causación establece que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo, razón por la cual el reconocimiento tiene lugar cuando surjan los derechos y obligaciones. Para el caso consultado, cuando la

entidad empleadora y pagadora reconoce la obligación del pago de los aportes a los subsistemas de la Protección Social, nace concomitantemente el derecho para las entidades beneficiarias de tales aportes, y en consecuencia, en cumplimiento del mismo principio de causación, éstas deberán reconocer el respectivo ingreso y derecho, para lo cual deberán reportar oportunamente la causación de las obligaciones referidas.

El hecho de que por medio del Decreto 1670 del 14 de 2007, el Ministerio de la protección social ajustara las fechas de pago de la seguridad social, no es óbice para que subsistemas de la Protección Social causen el ingreso en el momento en que el empleador causa el gasto por los valores registrados en la planilla de autoliquidación de aportes.

2. ¿Cuál es el tratamiento contable para los contratos interadministrativos?

El reconocimiento contable para los contratos interadministrativos Nos: 222 del 10 de Octubre de 2013 y 397 del 21 de mayo de 2015 celebrados entre la Orquesta Filarmónica de Bogotá-OFB y la Universidad Nacional, procede así:

Al momento causación

La OFB reconoce un débito en la subcuenta 550605-Generales, de la cuenta 5506 Cultura, si la actividad está dirigida a cubrir necesidades básicas insatisfechas en apoyo a la prestación de servicios educativos a la comunidad, en desarrollo de su función social; en caso contrario, deberá reconocer un débito en la subcuenta 521166-Interventorías, auditorías y evaluaciones, de la cuenta 5211 GENERALES; y en ambos casos, un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, DE LA CUENTA 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento de reconocer los descuentos y retenciones que se deriven de la transacción.

CONCEPTO No. 20152000040891 DEL 23-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	2436-Retención en la fuente e impuesto de timbre
	SUBTEMA	Oportunidad para el reconocimiento de la retención en la fuente de impuestos nacionales, por parte de las entidades territoriales

Doctora
JULIETA LÓPEZ RENGIFO
Profesional Especializado

Gobernación de Caquetá
Florencia - Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición del 9 de septiembre de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-004427-2, mediante el cual solicita, *“se sirva analizar y conceptuar la no aplicación de los conceptos No. 2013000064591 del 12/11/13 y 2014000001991 del 14/02/2014 que hace referencia a la causación de la retención en la fuente a las entidades territoriales como Gobernación y Municipio y se aplique según el artículo 76 de la Ley 633 de 2.000, reglamentado por el artículo 15 del Decreto 406 de 2001, (...)”*

Sobre el particular, la entidad manifiesta que *“Teniendo en cuenta la normatividad contable y los conceptos expedidos por la Contaduría general de la nación en la aplicación por causación de la retención para las entidades territoriales, ocasiona problemas de liquidez en el momento en que se dé un déficit de la fuente de recursos propios, como nos sucedió a la Gobernación del Caquetá durante la vigencia del 2011.”*

Y en otro aparte señala: *“Para el caso cuando no existan fondos disponibles, es decir cuando resulte un déficit de tesorería y de presupuesto, el registro de la causación de la retención en la fuente en el momento de la obligación o recibido a satisfacción traería eventualmente consecuencias un detrimento del patrimonio al pagar sanciones e interés, por cuanto las obligaciones adquiridas (sic) no puede realizar su pago hasta tanto no se tenga el recurso disponible.”*

Además, argumenta que por cuenta de las transferencias de recursos del Presupuesto Nacional, como son los Recursos del Sistema General de Participación para educación, salud, del Sistema general de regalías, agua potable, recursos de destinación específica, la entidad territorial debería aplicar, para el tratamiento de la retención en la fuente, lo señalado por el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, reglamentado por el artículo 15 del Decreto 406 de 2002, que señala: *“las entidades ejecutoras del presupuesto general de la Nación operarán, bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales.”*

Seguidamente indica que a la entidad territorial no le aplica el pago retenciones a que se refiere la norma tributaria anteriormente señalada, por cuanto según el artículo 23 del estatuto tributario dicha entidad no es sujeto contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, 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.” dispuso:

“ARTÍCULO 1o. CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con Personería Jurídica, autonomía presupuestal, técnica, administrativa y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación salarios y prestaciones.

(...)

ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: “(...) i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (Subrayado fuera de texto)

(...)”

Por su parte, el estatuto Orgánico del Presupuesto, decreto 111 de 1996, dispone en su artículo 3º. “Cobertura del estatuto. Consta de dos (2) niveles: un primer nivel corresponde al presupuesto general de la Nación, compuesto por los presupuestos de los establecimientos públicos del orden nacional y el presupuesto nacional.

El presupuesto nacional comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral, y la rama ejecutiva del nivel nacional, con excepción de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. (Subrayado fuera de texto)

Un segundo nivel, que incluye la fijación de metas financieras a todo el sector público y la distribución de los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado, y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, se les aplicarán las normas que expresamente las mencione (L. 38/89, art. 2º; L. 179/94, art. 1º).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, es del caso precisar que a la CGN le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de la normatividad contable pública, en tal sentido ratificamos lo señalado en el concepto 2013000064591 de 12 de noviembre de 2013, dirigido al Doctor Hames Rodríguez Reyes, Contador de la Empresa de Acueducto, Aseo y alcantarillado del Tolima, respecto del tratamiento contable de las retenciones en la fuente descontadas por la entidad territorial, sobre las cuentas por pagar por la adquisición de bienes o servicios, en el cual se señaló: Ahora bien, de cara a la interpretación jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN de los términos “pago” o “abono en cuenta” señalado en el artículo 392 del Estatuto Tributario, el concepto de “pago” se refiere al sistema de caja, mientras que el “abono en cuenta” corresponde a la Causación contable de la obligación, lo cual equipara el abono en cuenta a lo preceptuado en el principio de Devengo o Causación, consistente en que el registro de la obligación debe efectuarse cuando surja, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo.

En consecuencia, por vía general, la retención en la fuente se registra en el momento en que de conformidad con el principio de causación se deben incorporar en la contabilidad las adquisiciones de activos o el reconocimiento de los costos o gastos derivados de la ejecución del contrato que dan origen a la obligación de carácter fiscal, efectuando el registro en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del hecho económico de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y por vía de excepción, la retención deberá registrarse en el momento del pago, cuando se incurra en la modalidad de Bienes y Servicios pagados por anticipado, caso en el cual la retención deberá reconocerse en el momento del pago.

Además, con respecto a que la entidad territorial puede aplicar lo dispuesto en el artículo 3º del decreto 633 de 2000 y el decreto 406 de 2011, normas que permiten a las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación registrar las retenciones de impuestos nacionales en el momento en que se efectúa la cancelación de la obligación, es pertinente precisar que según el Estatuto Orgánico de Presupuesto, Decreto 111 de 1996, el Presupuesto General de la Nación, está compuesto por los presupuestos de los establecimientos públicos del orden nacional y el presupuesto nacional; anotando que este último comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral, y la rama ejecutiva del nivel nacional y como puede apreciarse no incluye las entidades del nivel territorial, por consiguiente, las retenciones deberán reconocerse cuando se registran las obligaciones en atención al principio de devengo o causación.

En los anteriores términos damos respuesta al asunto relacionado con la normatividad contable. Ahora bien, en consideración a que su consulta hace referencia a aspectos

tributarios y presupuestales, estamos dando traslado a la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales y a la Dirección General del Presupuesto, autoridades en dichas materias, para lo de su competencia.

CONCEPTO No. 20152000044621 DEL 02-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de las acreencias producto de la asignación de subsidios de TPBC e internet

Doctora
CONSTANZA CASTRO
 Contadora
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 MINISTERIO DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION Y LAS COMUNICACIONES
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 20155500049832, en la cual formula la siguiente consulta:

“ASUNTO: CAUSACION CUENTAS POR PAGAR POR DEFICIT TPBC E INTERNET

En relación al asunto, el Grupo de Contabilidad de la Subdirección Financiera del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones mediante el presente escrito, eleva consulta sobre el tratamiento contable a aplicar a las cuentas por pagar por déficit TPBC e Internet.

La Contraloría General de la Republica en auditoría realizada para la vigencia fiscal generó hallazgo sobre el tratamiento contable que el FONTIC aplica toda vez que la CGR considera solo debe reconocer las obligaciones ciertas

Hallazgo 65. Administrativo - Causación d cuentas por pagar, correspondientes a déficit originado en la asignación de subsidios de Telefonía Pública básica Conmutada e Internet, durante el periodo 2010-2014, los cuales no fueron reconocidos como obligaciones ciertas por parte del FONTIC.

Dentro del saldo de la cuenta 243016 - “Subsidios asignados”, al 31 de diciembre de 2014, la Entidad causó como obligaciones ciertas, acreencias por valor de \$8.117.280 millones sobre las cuales no tenía certeza del valor adeudado, ni de la fecha de pago y por lo tanto correspondían a obligaciones estimadas.

Lo anterior, debido a que se tomaron las cuentas de cobro presentadas por los Proveedores de Redes y Servicios de Telecomunicaciones - PRST, como documento soporte para la causación; sin que se hubieran sometido al proceso de verificación reglado por la entidad, ni se hubiesen aplicado las Normas Técnicas Relativas a los Pasivos, ocasionando que los estados contables de FONTIC, presenten como obligaciones ciertas, acreencias no reconocidas; lo que conlleva a: 1) reprocesos en la medida que se deben realizar ajustes para revelar el valor cierto de las obligaciones, y 2) el uso de herramientas paralelas de control, ya que la información contenida en SIIF, no cumple con las características cualitativas de la información contable asociadas a la Contabilidad, la Razonabilidad y la Comprensibilidad.

RESPUESTA:

Con el fin de atender las inquietudes planteadas por el ente Auditor, inicialmente se dio respuesta mediante correo electrónico del 11 de marzo de 2015, dirigido a la Doctora Rosalba Guzmán Guzmán, en su calidad de Auditora en representación de la CGR, sobre la reversión de las obligaciones presupuestales originadas en las transferencias de Ley ordenadas para cubrir el déficit generado a los proveedores de redes y medios de telecomunicaciones, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 1341 de 2009, subrogado de una manera más amplia por el artículo 58 de la Ley 1450 de 2011.

Para lo cual en principio es necesario explicar el origen de las obligaciones a cargo del Fondo de TIC, que se relacionan a continuación:

ANTECEDENTES LEGALES: Artículo 69 de la Ley 1341 de 2009, inciso tercero, cuyo texto fue subrogado por el artículo 58 de la Ley 1450 de 2011, en los siguientes términos: “El déficit generado en el periodo de transición que no sea posible cubrir con el valor de la contraprestación que trata el artículo 36 será cubierto anualmente por el Fondo de TIC, de acuerdo con los informes presentados en los formatos definidos para tal fin- anexo 1 adoptado por la Resolución 588 de 2010, como soporte del FUR. Así mismo en la misma Resolución se determina el trámite para la aplicación de los incisos 1 y 3 del artículo 69 de la ley 1341 de 2009, en su numeral 2: “En el evento de que el monto de la contraprestación a que se refiere este artículo no sea suficiente para cubrir el subsidio en el trimestre liquidado deberá presentar la cuenta de cobro al Fondo TIC. No obstante en el párrafo primero del artículo 69 de la Ley 1341 indicó que el: “Ministerio de TIC evaluará si el monto total de la contraprestación que le corresponde pagar a las empresas fue

destinado a la cobertura del subsidio, en caso de que existiese superávit de recursos estos serán reintegrados al Fondo TIC”.

Por lo anterior, cuando el operador expide la cuenta de cobro al Fondo TIC, una vez cruza el subsidio con la contraprestación trimestral y le genere déficit, esta debe ser registrada en el mismo momento que se sucede el hecho económico y financiero, por corresponder a una obligación cierta del Fondo Tic, que debe estar revelada en los Estados financieros; como lo establecen las normas contables; generándose la reciprocidad en los cuentas contables de las partes, motivo por el cual se hace necesaria la causación de dichas obligaciones.

El Ministerio realiza la verificación sobre la información cobrada por el operador anualmente, expide el acto administrativo para que se surta el proceso de formalización y quede en firme el pago de la obligación ya causada durante cada trimestre; sin embargo para realizar el pago se debe realizar la cadena presupuestal, una vez registrada queda doblemente causado, motivo por el cual se procede a hacer el ajuste contable.

Ahora bien, teniendo en cuenta el proceso de elaboración y programación presupuestal, es necesario conocer el monto estimado de las obligaciones, a efectos de contar con los insumos necesarios para su inclusión en el anteproyecto de presupuesto de cada una de las vigencias en que se aplicó o se aplicará el esquema de subsidios.

Cabe señalar que algunos de los ajustes realizados, se han motivado en el hecho de que el Ministerio de TIC, acogiendo las diferentes recomendaciones realizadas por el ente auditor no ha escatimado esfuerzos en el proceso de verificación para determinar si efectivamente la contraprestación cruzada, así como el déficit cobrado, corresponden a los subsidios otorgados, lo que puede dar lugar a que se perciban por parte del auditor reprocesos en los registros contables por ajustes, que finalmente se ocasionan un mayor esfuerzo en la protección de los recursos del estado.

En cuanto al procedimiento contable es necesario precisar, que se aplica el principio de causación, en donde los hechos económicos se reconocen y se contabilizan en el periodo contable en que estos ocurran, en este caso de manera trimestral teniendo en cuenta la misma oportunidad con que el proveedor debe presentar la totalidad de información relacionada con este proceso, lo anterior teniendo en cuenta observaciones y recomendaciones de la Contraloría General de la República, impartidas a partir de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Modalidad Regular realizada en 2011, sobre la vigencia 2010, en la que se incluyó como hallazgo No. 30 del Informe Final, el siguiente texto:

Descripción del Hallazgo	Causa del Hallazgo
H30. Los subsidios aplicados en las autoliquidaciones periódicas	Debilidades en los

<p>del primero, segundo y tercer trimestre, correspondientes a los proveedores de redes y servicios de telefonía pública básica conmutada local y local extendida, los cuales a pesar de haberse recibido a obligación por FONTIC durante la vigencia, carecen del registro contable que permita el reconocimiento de los mismos, como se observa en los siguientes operadores:</p> <p>De lo anterior, se observa que como es deber de la entidad asumir estos gastos y considerando que los mismos no fueron causados en el momento que sucedieron los hechos, tal como lo describe el párrafo 117 del PGCP Principio de causación o devengo. Así mismo, se observa ausencia de mecanismos internos que permitan el cálculo de estimaciones de estos gastos, lo genera que el saldo de Gastos y Cuentas por Pagar, presenta subestimación en \$ 18.773,1 millones.</p>	<p>mecanismos de control que permita que todos los hechos económicos sean reconocidos en el momento en que suceden</p>
---	--

Por tal razón, para corregir la situación cuestionada por la CGR, se ajustó el procedimiento y se hizo el Plan de Mejora respectivo, que consideró entre otras acciones la de realizar conciliaciones periódicas que garanticen que todos registros correspondan.

Se solicitará concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre el momento de causación de las acreencias producto de la asignación de subsidios de TPBC e internet, aplicando en lo pertinente, el resultado del concepto, hasta donde sea posible, toda vez que el esquema de subsidios ya terminó. No obstante se seguirá realizando la conciliación de la cuenta contable 243016 -Subsidios Asignados, entre la Oficina para la Gestión de Ingresos del Fondo con la Subdirección financiera, en forma mensual". Así mismo se suscribirá una vez termine el proceso de verificación de que trata la Ley 1341 de 2009, un acta que incluya los subsidios efectivamente otorgados por cada proveedor, los déficits reconocidos y pagados, proceso que permita garantizar que los registros"

En los siguientes términos damos respuesta a la consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafo 116, 117 en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, relativos a los principios de contabilidad pública de Registro y Devengo o Causación, disponen:

"116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

Así mismo las normas técnicas relativas a los pasivos, contenidas en el mismo marco normativo, señalan:

“9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir.
(...)

9.12.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionados con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

“233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

CONCLUSIONES.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, en aplicación de los principios de contabilidad de registro y causación o devengo, y las normas técnicas relativas a los pasivos, el valor de las cuentas por cobrar expedidas por los operadores deben reconocerse como un pasivo estimado, en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790- PROVISIONES DIVERSAS, y como contrapartida la subcuenta 531790-Otras provisiones diversas, de la cuenta 5317-PROVISIONES DIVERSAS, en razón a estos valores son sujetas de conciliación y verificación por parte del Ministerio para expedir el acto administrativo donde se establece con exactitud el valor a pagar.

Una vez se den las condiciones para determinar el monto definitivo, el FONTIC debe reconocer las cuenta por pagar a los operadores por concepto del déficit TPBC e Internet, debitando la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas, con crédito a la subcuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, hecho que debe ir acompañado con el respectivo soporte contable y efectuar los ajustes por las diferencias que se susciten, con respecto al monto originalmente provisionado.

Lo anterior con independencia del proceso presupuestal que deba surtir y de las diferencias que se originen con los derechos reconocidos por el operador, los cuales igualmente deberán ajustarse como resultado del proceso de conciliación entre deudor y acreedor.

CONCEPTO No. 20152000044581 DEL 02-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar por la administración y prestación de servicios de salud –POS y no POS

Doctora
MARLEY SIERRA MIRANDA
Contratista
GIT Gestión y Evaluación de Información
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500053672, mediante la cual solicita concepto sobre cómo deben registrarse las reservas liquidadas pendientes de pago para los servicios no POS, así:

“(…)

En la Resolución se crean las reservas para los servicios no POS.

Mi pregunta es: ¿Cómo deben registrarse las liquidadas pendientes de pago (cuentas por pagar servicios POS)?, dado que el Ministerio de salud lo exige tanto para los servicios no POS, como para los servicios POS (…)”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución No. 564 de 2015 modificó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública incorporando, en el Catálogo General de Cuentas, subcuentas en los pasivos, ingresos y gastos, para el registro de algunas operaciones originadas en la administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, así:

(…)”

CONSIDERANDO

Que se hace necesario incorporar en el Catálogo General de Cuentas Catálogo General de Cuentas, subcuentas en los pasivos, ingresos y gastos, para el registro de las reservas técnicas, el ajuste por desviación de siniestralidad según el mecanismo de la Cuenta de Alto Costo y las obligaciones por los servicios de salud no cubiertos con subsidios a la demanda originadas en la administración del Sistema en Seguridad Social en Salud (…)

(…)

RESUELVE:

Artículo 1º. Crear las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, así:

CODIGO	DENOMINACIÓN
255018	<u>Obligaciones por servicios no POS</u>

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 356 de 2007, la Contaduría General de la Nación, ha dispuesto conceptos y códigos contables para que las entidades contable públicas realicen el reconocimiento de las cuentas por pagar para los servicios originados en la

administración del Sistema en Seguridad Social en Salud del régimen contributivo y subsidiado (POS), así:

(...)”

2550	ADMINISTRACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD
255001	Contratos de <u>capitación</u> - <u>Contributivo</u>
255002	Contratos por evento – <u>Contributivo</u> (...)
255007	Contratos de <u>capitación</u> – <u>Subsidiado</u>
255008	Contratos por evento - <u>Subsidiado</u> (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones antes expuestas, este Despacho se permite concluir que la Contaduría General de la Nación (CGN), tiene dispuesto los códigos y conceptos contables en la cuenta 2550 –ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento de las cuentas por pagar por servicios originados en la administración del Sistema en Seguridad Social en Salud del régimen contributivo y subsidiado (POS). Ahora bien, para el caso del reconocimiento de las cuentas por pagar de servicios no POS, la CGN, modificó el Catálogo General de Cuentas mediante la Resolución 564 de octubre de 2015 para crear la subcuenta contable 255018 – Obligaciones por servicios no POS de la cuenta 2550 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Ahora bien, frente a la inquietud de como registrar las obligaciones liquidadas pendientes de pago, se hace necesario observar los criterios y normas técnicas aplicables a los pasivos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

1) Obligaciones pendientes y conocidas

La entidad contable pública deberá constituir una reserva por el valor estimado en el momento en que se entere por cualquier medio del hecho generador o potencialmente generador de la obligación, afectando la subcuenta contable respectiva de la cuenta 6402 – ADMINISTRACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito la subcuenta contable respectiva de la cuenta contable 2790 – PASIVOS ESTIMADOS, PROVISIONES DIVERSAS. Una vez a la entidad contable pública le radiquen la factura de cobro por la operación del aseguramiento en salud POS y no POS, se deberá trasladar del pasivo estimado a la cuenta contable del pasivo 2550 –ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y atender lo correspondiente al trámite de pago.

2) Obligaciones pendientes no conocidas

La entidad contable pública, deberá constituir esta reserva por el monto de los recursos que se estime debe destinar para atender las obligaciones a su cargo ya causadas pero

que se desconocen, para que una vez sea radicada la cuenta de cobro se proceda con la reclasificación al pasivo real por concepto de la administración de la seguridad social en salud POS y no POS según corresponda a las alternativas descritas en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20152000045721 DEL 16-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento un contrato de prestación de servicios de tracto sucesivo en el momento del perfeccionamiento contractual y cuando se recibe a satisfacción el objeto pactado en el mismo.

Doctor
DAVID ALEJANDRO DÍAZ GUERRERO,
Gerente Seccional II - Bogotá
Auditoría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 19 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005557-2, en la que señala:

“Comedidamente solicito a usted emitir concepto sobre el siguiente aspecto de tipo contable, para ser aplicado dentro de las diferentes auditorías que realiza la Auditoría General de la República en ejercicio de su misión constitucional y legal de ejercer vigilancia sobre la gestión fiscal.

Partiendo de los principios contables, especialmente los de registro y de devengo o causación, se consulta: ¿Cuándo, es decir en qué momento, y cómo se debe reconocer y registrar contablemente un contrato de prestación de servicios, de tracto sucesivo, tanto en lo referente a la suscripción del mismo como lo relativo a sus posteriores pagos?

CONSIDERACIONES

En relación con el seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable y jurídico, frente a todo asunto relativo al cumplimiento del objeto de un contrato estatal, 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”, en el Artículo 83, establece:

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 supervisión consistirá en el seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable, y jurídico que sobre el cumplimiento del objeto del contrato, es ejercida por la misma entidad estatal cuando no requieren conocimientos especializados. Para la supervisión, la Entidad estatal podrá contratar personal de apoyo, a través de los contratos de prestación de servicios que sean requeridos.

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.

Por regla general, no serán concurrentes en relación con un mismo contrato, las funciones de supervisión e interventoría. Sin embargo, la entidad puede dividir la vigilancia del contrato principal, caso en el cual en el contrato respectivo de interventoría, se deberán indicar las actividades técnicas a cargo del interventor y las demás quedarán a cargo de la Entidad a través del supervisor.

El contrato de Interventoría será supervisado directamente por la entidad estatal.

Parágrafo 1º. *En adición a la obligación de contar con interventoría, teniendo en cuenta la capacidad de la entidad para asumir o no la respectiva supervisión en los contratos de obra a que se refiere el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, los estudios previos de los contratos cuyo valor supere la menor cuantía de la entidad, con independencia de la modalidad de selección, se pronunciarán sobre la necesidad de contar con interventoría.*

Parágrafo 2º. *El Gobierno Nacional reglamentará la materia.*

Artículo 84. Facultades y deberes de los supervisores y los interventores. *La supervisión e interventoría contractual implica el seguimiento al ejercicio del cumplimiento obligacional por la entidad contratante sobre las obligaciones a cargo del contratista.*

Los interventores y supervisores están facultados para solicitar informes, aclaraciones y explicaciones sobre el desarrollo de la ejecución contractual, y serán responsables

por mantener informada a la entidad contratante de los hechos o circunstancias que puedan constituir actos de corrupción tipificados como conductas punibles, o que puedan poner o pongan en riesgo el cumplimiento del contrato, o cuando tal incumplimiento se presente.

El Consejo de Estado, en el fallo emitido mediante radicación número 25000-23-26-000-2001-02118-01(25199) de fecha 28 de febrero de 2013, con la ponencia del Consejero Danilo Rojas Betancourth, en las consideraciones 21, 22 y 23 del mismo, señala:

21. A lo largo de la ejecución de los contratos celebrados por las entidades estatales, suelen presentarse diversas situaciones cuya documentación se lleva a cabo a través de actas suscritas por las partes. Es así como se levanta acta de cada reunión que se lleva a cabo con la intervención de los representantes de la entidad y el contratista, con la participación o no de otros funcionarios y el interventor; también se registran en acta los nuevos acuerdos surgidos entre las partes y relacionados con diversos aspectos de la ejecución contractual –como la suspensión temporal de la ejecución del contrato, la realización de mayores cantidades de obra, etc.-, así como la verificación del cumplimiento de las prestaciones a cargo de los contratantes, entre otros asuntos. Entre las que se suelen levantar durante la ejecución de los contratos, se hallan i) las actas parciales de avance, que se suscriben periódicamente para registrar en ellas el progreso en la ejecución de las prestaciones y ii) el acta de recibo final.

22. Es usual que en contratos de tracto sucesivo, en los que se pactan entregas periódicas de obras, bienes o servicios, se acuerde la elaboración de actas parciales de recibo cada cierto tiempo, que servirán como soporte para la elaboración de las respectivas cuentas de cobro y por lo tanto, constituyen uno de los requisitos acordados para su presentación, de tal manera que, dichas actas, representan cortes parciales de la ejecución del objeto contractual, que va avanzando conforme transcurre el plazo acordado y su finalidad básicamente es la de permitir el cálculo del avance de la ejecución en relación con lo pactado así como el valor de lo que se ejecutó en ese periodo de tiempo, para efectos de realizar el respectivo cobro parcial.

23. En relación con el acta de recibo final – sobre la cual versa el problema jurídico a resolver en el sub-lite-, la ley, como en el caso de las actas parciales, tampoco regula concretamente esta clase de elemento accidental del contrato, que se deja al libre acuerdo de voluntades de las partes contratantes. Pero la doctrina se refiere a ellas al analizar el tema de la terminación de los contratos por cumplimiento del objeto contractual, caso en el cual²⁷, las partes suscriben un acta en la que conste la recepción provisional o definitiva de los bienes, servicios o trabajos realizados, por cuanto “Tanto la recepción provisional como definitiva deben instrumentalizarse con

²⁷ Escola, Héctor Jorge, Tratado Integral de los Contratos Administrativos, Vol. II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 285 y ss.; Marienhoff, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, T. III-B, Contratos Administrativos, 3ª ed., editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 571 y ss.

intervención del contratante, expidiéndose por los funcionarios responsables de aquellas los certificados correspondientes de recepción para su pago (...)"²⁸.

24. Es decir que dicha acta de recibo final es concebida como un medio de verificación de la ejecución del objeto contractual, para determinar si el mismo se efectuó cabalmente y de acuerdo con las especificaciones pactadas en el contrato, lo que significa que dicha acta constituye un elemento anterior y útil para la liquidación de los contratos, puesto que a través de ella se constata cualitativa y cuantitativamente el cumplimiento de las prestaciones a cargo del contratista como paso previo para efectuar el respectivo corte de cuentas que implica la liquidación del contrato -aunque en algunas ocasiones, las partes de hecho liquidan el contrato en la que denominan acta de recibo final-." (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, señala en los párrafos 116, 117 y 120 del PGCP, relativos a los principios de contabilidad pública de Registro, Devengo o Causación y Prudencia, disponen:

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayados fuera de texto)

²⁸ Bercaitz, Miguel Ángel, Teoría General de los Contratos Administrativos, 2ª ed., Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1980, p. 484.

El citado Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, respecto de *las condiciones esenciales para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, en atención a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad requeridas para todo tipo de información contable pública*, en los párrafos 128, 129 y 130 señala lo siguiente:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Adicionalmente los numerales 202, 204 y 205 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas al reconocimiento de pasivos y de gastos, disponen:

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir. (Subrayados fuera de texto)

En relación con las normas técnicas relativas al reconocimiento de los gastos, en los numerales 282, 283 y 287 del Plan General de Contabilidad Pública, numeral 9.1.4.2, se dispone:

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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.*

(...)

287. *Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. (Subrayados fuera de texto)*

Frente a la responsabilidad que tiene a cargo la máxima autoridad de cada entidad contable pública de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, los Artículo 3º y 4º, literal b., señalan:

Artículo 3º.- Características del Control Interno. *Son características del Control Interno las siguientes:*

El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;

(...)

Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros. Ver Fallo Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (Ver Expediente 7769 de 1998. Ponente doctora Beatriz Martínez Quintero).

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. *Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:*

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;

Respecto del proceso contable, en el marco del Sistema de Control Interno al que hace referencia la Ley 87 de 1993, la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación CGN, en los numerales 3.2 y 3.7, señala lo siguiente:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

(...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las

dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es necesario precisar que de conformidad con lo establecido en los Artículos 3º y 4º de la Ley 87 de 1993, a la máxima autoridad de cada dependencia, órgano o entidad pública le corresponde la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, a menos que exista una disposición diferente en la regulación superior o en los Estatutos de la entidad. En el mismo sentido, la Resolución 357 de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, vigente en la actualidad, incorporó el procedimiento de Control Interno Contable que es de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

La citada Resolución exige a las entidades contables públicas documentar las políticas y demás prácticas contables implementadas por estas, las cuales deben procurar lograr una información confiable, relevante y comprensible. También deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a cargo de los funcionarios que las ejecutan directamente. Los manuales o procedimientos adoptados por la entidad deben contemplar, entre otros asuntos, el documento idóneo que sirve de soporte para registrar las obligaciones que surgen de la ejecución de contratos de prestación de servicios de tracto sucesivo y el momento oportuno para tal reconocimiento.

En relación con el asunto consultado, cuando se perfecciona un contrato, en el ámbito presupuestal surgen los denominados “compromisos presupuestales”, momento en el cual no constituyen pasivos a cargo de la entidad. Sin embargo, dado que el control de éstos se realiza a través del sistema de información presupuestal, si la entidad requiere efectuar algún tipo de control y seguimiento sobre tales compromisos, podrá registrar su trazabilidad en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, toda vez que no tienen efecto sobre los resultados y situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. Alternamente revelará en las notas a los estados contables, si el monto de la subcuenta supera el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

En todo caso, las entidades públicas están obligadas a vigilar permanentemente la correcta ejecución del objeto contratado a través de un supervisor o un interventor, según corresponda, quien debe efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable y jurídico sobre el cumplimiento del objeto del contrato; por tanto, cuando se trate de la ejecución de contratos de tracto sucesivo por prestación de servicios, la entidad pública reconocerá las obligaciones a su cargo a partir del momento en que se tenga evidencia documentada del cumplimiento parcial o definitivo del objeto pactado.

El reconocimiento debe efectuarse mediante un crédito en la Subcuenta 240101 Bienes y servicios de la cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES afectando los resultados del periodo en curso si se trata del consumo de beneficios económicos producto del servicio recibido o en cuentas de activos cuando los servicios obtenidos cumplen las condiciones necesarias para capitalizarse o diferirse, según corresponda.

CONCEPTO No. 20152000045661 DEL 15-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Recursos recibidos en administración
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la depuración de saldos de las obligaciones a cargo de la Empresa para la Seguridad Urbana ESU como resultado de las investigaciones adelantadas directamente y las decisiones de esa empresa con fundamento en los procesos y procedimientos adoptados internamente.

Doctor
 RICARDO SALGADO PINZÓN
 Gerente
 Empresa para la Seguridad Urbana ESU
 Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 4 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005312-2, en la que señala:

“La Empresa para la Seguridad Urbana – ESU con código institucional 222205001, desde el 2012 inició un proyecto de depuración contable atendiendo a una necesidad puntual de la entidad de mejorar la calidad y razonabilidad de sus cifras contables y acogiéndose al cumplimiento de la Resolución 357 de 2008, numeral 3.1. Depuración

contable permanente y sostenibilidad, expedida por la Contaduría General de la Nación. Dicho proyecto culminó de manera exitosa y ha sido una fortaleza de la empresa en el desafío de implementación del Nuevo Modelo de Contabilidad para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en este año de transición.

No obstante a lo anterior, y teniendo en cuenta los objetivos que persigue la información, conforme lo expresa el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP, la información contable tiene objetivos que se orientan a satisfacer las necesidades informativas de los diferentes usuarios, entre los cuales se encuentran quienes tienen la responsabilidad de gestionar y tomar decisiones en las entidades. Es por ello que el párrafo 50 del referido instrumento establece, entre otros, los siguientes usuarios:

“Las propias entidades y sus gestores, interesados en realizar seguimiento y control interno a sus operaciones por medio del sistema de contabilidad, así como preparar estados, informes y reportes contables con el fin de conocer su situación financiera, económica, social y ambiental, para realizar una gestión eficiente de los recursos públicos, influir en los cursos de su acción, mantener y salvaguardar el patrimonio público y rendir cuentas a los órganos de control administrativo, fiscal, político y ciudadano”. (Subrayado fuera de texto).

La información contable satisface las necesidades de los usuarios en tanto ella refleja la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades, de modo tal que se convierta en el soporte de decisiones que tiendan al uso racional y eficiente de los recursos públicos. En este sentido, en el mencionado marco conceptual se dispone:

“54. (...) los usuarios requieren información que les permita utilizarla de manera efectiva para un dinámico proceso de toma de decisiones, con independencia del objetivo particular que se quiera satisfacer. Esta información se refiere a:

(...)

58. El impacto de la gestión y uso de los recursos públicos en el ámbito económico, social y ambiental, orientados a la intervención en beneficio de la comunidad.

59. Los usuarios, para alcanzar sus diversos objetivos, requieren que las entidades del Sector Público cuenten con un sistema contable que satisfaga sus necesidades por medio de diferentes tipos de estados, informes y reportes contables, los cuales son el resultado de un proceso sistemático, soportado en criterios homogéneos y comparables. Esto implica que el usuario acepte el producto por su confianza sobre el sistema que lo produce”. (Subrayado fuera de texto).

Relacionado con lo anterior, el párrafo 87 del PGCP señala: “El objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Dicho objetivo se encuentra asociado a los

límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones, para ejecutar los planes y ajustar su accionar a partir de los resultados obtenidos durante un período determinado”.

Para el cumplimiento de los objetivos se requiere que la información contable tenga, entre otros, el atributo de confiabilidad, el cual se define en los siguientes términos: “CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad”. (Párrafo 103 del PGCP).

Tratándose de los resultados del proceso contable, el párrafo 372 del mismo instrumento normativo define que el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental “Es un estado contable básico que revela el resultado de la actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con base en el flujo de recursos generados y consumidos en cumplimiento de las funciones de cometido estatal, expresado en términos monetarios, durante un período determinado. Dicho estado se revela identificando las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias. Las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo antes expuesto se concluye que: a) a partir de procesos de depuración adelantados en virtud del Régimen de Contabilidad Pública y en especial dado lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008, la Empresa para la Seguridad Urbana ha identificado partidas que carecen de razonabilidad; b) la eliminación de partidas que reflejan activos o pasivos de vigencias anteriores, con efectos en el “estado de actividad financiera, económica, social y ambiental” tienden a distorsionar los resultados revelados en dicho estado contable, en tanto que ello no obedece a flujo de recursos generados y consumidos en el período contable (en este caso el período 2015), con lo cual pueden verse lesionados los intereses de los usuarios; c) el propósito de la Contaduría General de la Nación y de la regulación es disponer de criterios contables para que, una vez aplicados, se refleje la realidad financiera de las entidades sujetas a su ámbito.

En virtud de lo anterior, y teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es el organismo doctrinario en materia de contabilidad pública conforme lo ratificó la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-487 de 1997, solicitamos respetuosamente que la eliminación de las partidas ya identificadas que carecen de razonabilidad, reconocidas en períodos contables anteriores, puedan ser registradas en el 2015 afectando directamente el patrimonio en la subcuenta de “Utilidad o excedentes acumulados” de la cuenta “Resultado de períodos anteriores”, para lo

cual también se adelantarán los trámites y gestiones internas a que haya lugar. Y de este modo estaremos dando aplicación a la recomendación entregada a nuestra entidad según el radicado con el radicado N° 20152000038211 del 09 de Octubre del 2015 de la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar:

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de *“Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”*.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público *“debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.”*

Ahora bien, al referirse en el anexo a la Resolución a los procedimientos de control interno contable, el punto 3 del mismo señala: *“Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones

administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.”
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8. y 3.11 señalan,

“**3.8. Conciliaciones de información.** Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

*3.11. **Comité Técnico de Sostenibilidad Contable**, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”*

CONCLUSIONES

- **En relación con la obligatoriedad de que la información contable sea confiable**

La información contable pública debe ser confiable para que se constituya en elemento fundamental para que una Entidad Contable Pública ECP pueda alcanzar sus objetivos, para tal efecto debe elaborarse a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos, de tal forma que esta pueda conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y su patrimonio.

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la información contable pública debe ser verificable. Ello se cumple si es posible comprobar, a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin ningún sesgo.

- **En relación con la obligatoriedad de adelantar toda la gestión administrativa necesaria para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables**

De otro lado, es importante recordar que la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, actualmente se encuentra vigente y, por tanto, de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, dado que a la Empresa de Seguridad Urbana ESU le corresponde aplicar el RCP precedente, debe atender la regulación sobre control interno contable a que se refiere la mencionada Resolución, en donde señala que las entidades deben adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables cuando identifiquen que existen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período, proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, cuando se trate del proceso de depuración de la información contable para el que la entidad adelantó toda la gestión administrativa pertinente a su alcance en procura de establecer el origen y la realidad jurídica, administrativa, económica o financiera de cada partida que conforma un determinado saldo contable, sin lograrlo, la autorización para la realización de los ajustes contables debe corresponder a las instancias jerárquicas de la empresa que tengan competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en manuales de funciones, procesos y procedimientos internos, es decir, que una decisión en tal sentido no depende de pronunciamiento alguno de la Contaduría General de la Nación.

Por tanto, a menos que exista una disposición diferente en la regulación superior o en los estatutos de la empresa cuando una entidad contable pública, como es el caso de la Empresa de Seguridad Urbana ESU, advierta situaciones que desvirtúen sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, quien tiene la competencia para establecer el procedimiento correspondiente es la misma entidad, teniendo siempre presente para ello, que las decisiones adoptadas deben considerar los criterios definidos en la normatividad contable pública vigente.

En consecuencia, dado que el procedimiento de control interno contable prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, si bien no es una condición *sine qua non*, correspondería a las instancias jerárquicas competentes de la empresa definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento, por lo que se recomienda recurrir a esta instancia cuando se trate de adoptar un procedimiento administrativo extraordinario para adelantar la depuración de saldos contables, es decir, cuando se adviertan situaciones que desvirtúen los resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, siempre que correspondan a criterios definidos en la normatividad contable pública.

- En relación con el procedimiento contable para la depuración de saldos correspondientes a las obligaciones o derechos, cuando no se ha logrado individualizar cada partida ni establecer el origen de la misma

La entidad deberá debitar o acreditar, según el caso, la Cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES del grupo 48 OTROS INGRESOS, cuando se trate de la depuración de bienes o derechos relacionados con ingresos reconocidos en vigencias anteriores, ya sea por: (i) por la interpretación deficiente de los hechos, (ii) por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro inicial, (iii) por la inadecuada interpretación de los principios, normas técnicas y procedimientos señalados por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente o (iv) por deficiencias en el reconocimiento por limitaciones en la información disponible en el momento del registro inicial.

Igualmente, cuando se requiera ordenar la depuración de obligaciones relacionados con gastos registrados en vigencias anteriores, reconocidos por causas similares a las

señaladas en el párrafo anterior, la entidad deberá debitar o acreditar, según el caso, la Cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES del grupo 58 OTROS GASTOS.

Del mismo modo, si se trata de la depuración de los saldos de recursos, bienes, derechos u obligaciones recibidos, reconocidos en circunstancias similares a las señaladas en el primer párrafo de estas conclusiones, registrados inicialmente en la contabilidad de la entidad mediante un débito o crédito, según el caso, en la Cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, cuando los activos o pasivos originalmente reconocidos en la cuenta 3255-Patrimonio Institucional fueron reclasificados en la cuenta Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL, el retiro de los activos o pasivos inicialmente reconocidos debe efectuarse mediante un débito o crédito en esta Cuenta, pero si ello no ha ocurrido, el retiro deberá efectuarse en la Cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora bien, cuando tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo, la entidad no logra individualizar o desagregar saldos de activos o pasivos; es decir, cuando adelantó un proceso de investigación, que incluyó, entre otros aspectos, la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad mediante el cual que dio entrada de partidas en el sistema de información contable, ejecutando rigurosamente todos procedimientos administrativos a su alcance, en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, utilizando para ello, entre otros, mecanismos alternos de comprobación tales como circularización y/o requerimientos a terceros directa o indirectamente relacionados con el asunto objeto de indagación, con el objeto de establecer la existencia real de los bienes, derechos y obligaciones, demostrando fehacientemente la imposibilidad de encontrar dichos soportes, conformar con todo ello un expediente, en el que, además, se incluyeron declaraciones de funcionarios o exfuncionarios, dejando constancia sobre la imposibilidad de establecer el origen de la partida. En consecuencia, frente al caso consultado, por tratarse una situación originada en circunstancias de carácter extraordinario, la depuración únicamente procedería si se aplica previamente un procedimiento administrativo como el señalado en el numeral 2 de estas conclusiones. Para tal efecto, se debitará o acreditará, según el caso, la Subcuenta 320801 Capital fiscal de la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL y un crédito en la Subcuenta correspondiente de la Cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando se desarrolle o implemente un procedimiento como el anteriormente señalado, la entidad deberá colocar a disposición de los órganos de control respectivo, copia del expediente que contenga todas las actuaciones que demuestren los esfuerzos que razonablemente fueron adelantados por esta.

En consecuencia, frente a situaciones como la descritas anteriormente, de conformidad con lo señalado en el Instructivo 002 de 2014 mediante el cual la Contaduría General de la Nación entregó las "Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del

Público”, al elaborar el estado de Situación Financiera de Apertura ESFA la entidad deberá reconocer el ajuste, debitando o acreditando, según el caso, la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando se trate de ajustes por ingresos o gastos reconocidos en vigencias anteriores o, la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL cuando corresponda a ajustes por circunstancias o situaciones de carácter extraordinario.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000043991 del 23-11-2015
 20152000044761 del 03-12-2015
 20152000045391 del 11-12-2015
 20152000044601 del 02-12-2015
 20152000045481 del 14-12-2015
 20152000045681 del 15-12-2015
 20152000046861 del 23-12-2015
 20152000046861 del 28-12-2015

1.14. OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

CONCEPTO No. 20152000018761 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pensiones y prestaciones económicas por pagar Otros Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento cuotas partes de pensiones por cobrar y por pagar

Doctor

HUGO ARMANDO PÉREZ BALLESTEROS

Subdirector Administrativo y de Gestión Humana

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - MINTIC

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550001062-2, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar por el MINTIC para el reconocimiento de las cuotas

partes pensionales por cobrar y por pagar, que administraba la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM antes de la entrega de la función pensional a la UGPP de las entidades, ADPOSTAL, AUDIOVISUALES, INRAVISIÓN y MINCOM y que de acuerdo con la normatividad vigente el MINTIC debe administrar, cobrar y pagar.

CONSIDERACIONES

El artículo 8º del, relativo al reconocimiento contable de cuotas partes pasivas y activas establece que: “La gestión y revelación de las cuentas por pagar o por cobrar originadas por las cuotas partes pensionales pasivas o activas, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de cada una de las entidades a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), estarán a cargo del Ministerio del ramo al que estuviera adscrita o vinculada la entidad empleadora o administradora o por la entidad que las venía asumiendo, según sea el caso o según lo determine el Gobierno Nacional; las que se generen con posterioridad a la fecha de traslado de la función de reconocimiento, se gestionarán y se revelarán en la información financiera de la UGPP, teniendo en cuenta las disposiciones especiales que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera de texto)

En cumplimiento de lo anteriormente señalado la CGN expidió la Resolución 635 de 2014, “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la gestión de pensiones de la UGPP y se dictan otras disposiciones”, la cual señala en el numeral 2.2. **Registro de las cuotas partes de pensiones por cobrar - Entidad responsable del pasivo pensional.** “La entidad responsable del pasivo pensional aplicará lo definido en el numeral 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional.”

Por su parte la Resolución 633 de 2014 “por la cual se modifica el Manual de Procedimientos contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional.”, respecto de las cuotas partes por cobrar y por pagar estipuló lo siguiente:

“5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS. (...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por

el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Si el recaudo lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), la entidad responsable del pasivo pensional reclasificará el recaudo por cuenta de la Nación, registrando un débito a la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

7.4 Pagos de la entidad responsable del pasivo pensional que se realizan a través de entidades diferentes al FOPEP

Con el traslado de recursos con asignación presupuestal de la entidad responsable del pasivo pensional hacia la entidad que realizará el pago, la DGCPTN registra un débito a la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad responsable del pasivo pensional y ejecutora del presupuesto, previa causación de la obligación pensional, registra un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-

FONDOS RECIBIDOS. Con la recepción de los recursos, la entidad que realizará el pago registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que realiza el pago debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad responsable del pasivo pensional realiza un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.” (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con las anteriores consideraciones permítanos señalar,

CONCLUSIONES

Con la expedición del Decreto 3056 de 2013, la gestión de las cuotas partes activas y pasivas reconocidas antes del traslado de las entidades liquidadas a UGPP, estarán a cargo del Ministerio del ramo al que estuviera adscrita o vinculada la entidad empleadora o administradora. Al delegar la norma en el MINTIC la competencia de la administración y gestión de las cuotas partes pensionales reconocidas de Adpostal, Audiovisuales, Inravisión y el Ministerio de Comunicaciones, le corresponderá reconocer y revelar en su contabilidad los derechos y obligaciones relacionados con las cuotas partes de pensiones, para lo cual según lo dispuesto por la Resolución 633 de 2014, de la CGN, la entidad responsable del pasivo pensional aplicará el siguiente procedimiento contable:

Cuotas partes de pensiones por cobrar.

El Ministerio reconocerá los derechos por cuotas partes por cobrar mediante un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, con ocasión del reconocimiento de la nómina.

Realizado el recaudo de las cuotas partes de pensiones debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Si el recaudo lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), la entidad responsable del pasivo pensional reclasificará el recaudo por cuenta

de la Nación, registrando un débito a la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Cuotas partes de pensiones por pagar.

Para reconocer el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones, la entidad debitará la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditará la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, saldo que será cancelado al efectuar el pago afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando con recursos asignados presupuestalmente a una entidad responsable del pasivo pensional, una entidad diferente realice el pago, la DGCPN registra un débito a la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad responsable del pasivo pensional y ejecutora del presupuesto, previa causación de la obligación pensional, registra un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Con la recepción de los recursos, la entidad que realizará el pago registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que será debitada al efectuar el pago de la nómina de pensionados, informando a la entidad responsable del pasivo pensional, para que esta proceda a registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20152000020101 DEL 29-04-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Pasivos estimados
	SUBTEMA	Causación nómina de pensionados Reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones Amortización del Cálculo actuarial Reconocimiento del pasivo real del pago de pensiones

Doctora

ADRIANA HERRERA BELTRÁN

Contralora Delegada para el Sector Social

Contraloría General de la República

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550001488-2, en la cual consulta el tratamiento contable a aplicar al pasivo pensional por parte de las entidades públicas empleadoras, específicamente en los siguientes aspectos:

- 1) En términos del registro contable es igual amortizar el cálculo actuarial que causar la nómina mensual de pensionados para una entidad empleadora?
- 2) Cómo debe efectuarse el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial y del pasivo real de los pasivos pensionales para la vigencia 2014.

CONSIDERACIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones permítanos señalar,

1) ¿En términos del registro contable es igual amortizar el cálculo actuarial que causar la nómina vigente mensual de pensionados para una entidad empleadora?

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública hace referencia al Proceso contable, como uno de los elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, señalando sobre el particular:

“61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad

económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios.

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor.

63. La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública (...)

64. La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública, tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, amortizaciones y provisiones, ajustes, las operaciones de cierre y de consolidación, y los eventos asociados a fenómenos fortuitos con impacto en los bienes, derechos y obligaciones.

65. Las operaciones son la expresión contable de los hechos económicos, las cuales se clasifican en reales y formales. Las operaciones reales se refieren a hechos transaccionales y las operaciones formales a los hechos no transaccionales.

66. El desarrollo del proceso contable público implica la observancia de un conjunto regulado de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad.

En consonancia con lo anotado, el Plan General de Contabilidad Pública señala en la Norma Técnica relativa a las Obligaciones laborales y de seguridad social integral, en los numerales 227 a 229 lo siguiente:

*“227. **Noción.** Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.*

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

229. Las obligaciones laborales se revelan atendiendo la naturaleza salarial o prestacional de las mismas. Por su parte, las de seguridad social se revelan atendiendo las prestaciones generales de los regímenes establecidos por el correspondiente sistema.

Así mismo la Norma Técnica relativa a los Pasivos Estimados en los numerales 233 a 235 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

*“233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.” (Subrayado fuera de texto)

2) Cómo debe efectuarse el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial y del pasivo real de los pasivos pensionales para la vigencia 2014.

El Manual de Procedimientos del RCP incorporaba el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados descrito a continuación, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014, por las entidades contables públicas empleadoras, el cual señalaba:

“2. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS EMPLEADORAS. El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de

los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales. También corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública deberá realizar a favor del personal activo, cuando la entidad reconoce y paga la pensión, teniendo en cuenta que existen incertidumbres probables y remotas en relación con la materialización de la obligación de pago y la exactitud de la cuantía a pagar.

Las obligaciones por concepto de bonos pensionales deberán calcularse en forma separada y formarán parte del cálculo actuarial a cargo de la entidad contable pública empleadora.

El pasivo estimado por concepto de bonos y cuotas partes de bonos pensionales está representado por el monto de las liquidaciones provisionales. Solo hasta el momento en que se emita el bono dejará de ser un pasivo estimado para convertirse en un pasivo real.

El valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del período contable.

La metodología para la realización del cálculo actuarial por pensiones y bonos pensionales debe observar los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.

(...)

3. RECONOCIMIENTO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES. El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

5. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL. Las entidades contables públicas empleadoras amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029.

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año

anterior, por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial. En todo caso, la entidad debe garantizar que el valor amortizado cubra el pasivo pensional exigible.

Cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del ejercicio en curso.

(...)

6. REGISTROS CONTABLES DE PENSIONES. La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, la subcuenta 520310-Amortización cálculo actuarial futuras pensiones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas, de las cuentas pertenecientes a los grupos de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando la amortización corresponde a futuras pensiones de personal que participa en las actividades productivas de la entidad contable pública empleadora, y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

(...)

9. RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS REALES DE PENSIONES. El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados que la entidad debe realizar.

La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

12. RECONOCIMIENTO DEL PAGO DEL PASIVO POR PENSIONES. El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no

reclamadas o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.”

CONCLUSIONES

1) ¿En términos del registro contable es igual amortizar el cálculo actuarial que causar la nómina vigente mensual de pensionados para una entidad empleadora?

El Marco conceptual del RCP define el proceso contable, como el conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones de los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, siendo el reconocimiento la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen, el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes monetarias de los recursos que permiten incorporar los hechos y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor.

En concordancia con lo anotado, los hechos económicos, mediante los cuales se expresa la realidad económica, se concretan en transacciones, como son las obligaciones y en procesos internos de la entidad contable pública, como son las amortizaciones asociadas a tales obligaciones, las cuales en uno y otro caso afectan el estado de actividad financiera, económico, social y ambiental en la medida que ambas originan el reconocimiento de un gasto.

Ahora bien respecto de si existe diferencia entre la causación de la nómina mensual de pensionados y la amortización del cálculo actuarial, el pago de la nómina de pensionados, corresponde a obligaciones laborales originadas en la administración del sistema de seguridad social y la causación del gasto generado, se realizará al reconocer la obligación cierta que por este concepto debe atender mensualmente la entidad. Mientras que el cálculo actuarial del pasivo pensional, es un pasivo estimado que si bien se origina en circunstancias ciertas, su valor depende de hechos futuros, en este caso de la actualización periódica y es objeto de amortización, afectando el gasto durante el plazo previsto en las disposiciones legales.

2) Cómo debe efectuarse el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial y del pasivo real de los pasivos pensionales para la vigencia 2014.

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se encuentra incorporado el Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación del pasivo pensional

de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, el cual incluye las diferentes etapas del proceso contable a aplicar por las entidades públicas empleadoras en la administración del pasivo pensional. Cabe señalar que este procedimiento estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, además precisar que en consonancia con su solicitud nos referiremos a pensiones actuales.

Reconocimiento del Cálculo actuarial.

Una vez determinado el cálculo actuarial del pasivo pensional, que corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, ésta registrará un débito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db) y un crédito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Amortización del Cálculo actuarial.

Posteriormente, amortizará el cálculo actuarial considerando el plazo máximo hasta el 31 de diciembre de 2029, en donde el monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial. En todo caso, la entidad debe garantizar que el valor amortizado cubra el pasivo pensional exigible.

La amortización se registra mediante un débito a la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS con crédito a las subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Reconocimiento de los pasivos reales de pensiones

El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados que la entidad debe realizar.

La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Reconocimiento del pago del pasivo por pensiones.

El pago del pasivo real de pensiones se reconoce debitando las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCEPTO No. 20152000030811 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Pasivos estimados
	SUBTEMA	Supresión cuotas partes de pensiones Ley 1753 de 2015

Doctor
SERGIO LUIS CHAPARRO MADIEDO
Subdirector Administrativo y Financiero (e.)
Superintendencia Financiera de Colombia
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003237-2, mediante la cual solicita el procedimiento a seguir por parte de la Superintendencia Financiera en relación con dispuesto por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, "**Supresión de cuotas partes pensionales**. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera que sea su naturaleza y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior, también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieron la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP procederá en el mismo sentido en relación con las obligaciones

por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional – FOPEP.”

Lo anterior en consideración a que las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar de las obligaciones pensionales de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB, anteriores a la expedición del decreto 1212 del 1º de julio de 2014, están a cargo de la Superintendencia Financiera.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la expedición del Decreto 2398 de 2003, se suprimió la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB y se ordenó su liquidación.

Por su parte, el artículo 5º del Decreto 1212 de julio 1º de 2014, *“Por el cual se establecen reglas y se asignan competencias para la asunción de la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y el pago a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP)”* señala: **“Cuotas Partes Pensionales. La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –UGPP, estará a cargo de la Superintendencia Financiera de Colombia.**

(...).

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

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

En relación con la normatividad contable pública, la Resolución 633 de 2014 mediante la cual fue modificado el Manual de Procedimientos del RCP, en el artículo 4º señala: *“Incorporar, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, con el siguiente texto:*

Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y a las entidades de gobierno que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados, así como a las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo de manera directa, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normatividad aplicable. También son responsables del pasivo pensional, las entidades que, por disposiciones legales, asumen obligaciones pensionales, incluidas las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS. (...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

(...)

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Caja de Previsión de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB deja de considerarse Fondo de Reserva, según lo dispuesto por el Decreto 2398 de 2003 que ordena su supresión y liquidación, el cual asigna a la Superintendencia Bancaria de Colombia, hoy Superintendencia Financiera de Colombia, la función del reconocimiento de las pensiones y cuotas partes, función ratificada en el Decreto 1212 de 2014.

Acorde con lo anotado, para reconocer el pasivo pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB, la Superintendencia Financiera deberá aplicar la Resolución 633 de 2014, que define como responsables del pasivo pensional, entre otras, a las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

En este sentido para dar cumplimiento a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, cuando la entidad responsable concluye que debe aplicar la norma e identificadas las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales con empresas del orden nacional, reversará los registros mediante los cuales causó el pasivo real por el concepto anotado.

Como además, la entidad reconoce en la contabilidad el cálculo actuarial por cuotas partes de pensiones, cuando presente un valor pendiente por amortizar, éste se cancelará debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Como el saldo de la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES corresponde al valor del pasivo estimado ya amortizado en vigencias anteriores, a continuación, se cancelará acreditando la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, es pertinente anotar, que la supresión a que se refiere la ley aplica a entidades públicas del orden nacional, que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000034851 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Pasivos estimados
	SUBTEMA	Supresión cuotas partes de pensiones Ley 1753 de 2015

Señor Mayor General (RA)
LUIS EDUARDO PÉREZ ARANGO
Director
Hospital Militar Central
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 20 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004139-2, mediante la cual solicita a la CGN indicar el procedimiento contable a aplicar en desarrollo a lo dispuesto por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014, con la cual se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, respecto de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, señala:

“1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

(...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

(...)

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Resolución 633 de 2014, señala el procedimiento contable a aplicar para el reconocimiento, actualización y amortización de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, según el cual, cuando se presenta el pasivo exigible a cargo de la entidad por este concepto, se reconoce la obligación en la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Es así como, para atender a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, cuando la entidad responsable concluye que debe aplicar la norma e identifica las obligaciones a favor de entidades del orden nacional, que en los términos de la ley debe suprimir, reversará los registros mediante los cuales causó el pasivo real, disminuyendo el gasto si el registro se efectuó en la vigencia, o una recuperación si corresponde a vigencias anteriores.

Como además, la entidad responsable reconoce en la contabilidad el cálculo actuarial por cuotas partes de pensiones, el valor pendiente por amortizar se cancelará, debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

El saldo de la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, corresponde al valor del pasivo estimado ya amortizado en vigencias anteriores, que se cancelará acreditando la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es del caso mencionar que esta operación se realizará únicamente entre las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y los hechos derivados de su reconocimiento son objeto de revelación en notas a los estados contables de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000037241 DEL 30-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Gastos de administración Gastos de operación Costos de producción Otros gastos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las diferencias surgidas entre el importe de las vacaciones causadas y las vacaciones pagadas

Doctora
MARTHA RUBIELA GRANADOS MOLINA
Profesional Especializado Subdirección de Gestión Institucional
U.A.E. Unidad de Proyección Normativa y Estudios de Regulación Financiera
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003774-2, mediante el cual manifiesta:

“(…)

Tengo una consulta relacionada con el tipo de gasto que debo reconocer (de la vigencia o como un ajuste de ejercicios anteriores), en aquellos casos en que surgen diferencias entre lo causado y lo pagado por prestaciones sociales... (sic)

Lo anterior, teniendo en cuenta que se consolidaron las vacaciones de los funcionarios de la entidad, a 31 de diciembre de 2014, las cuales corresponden a 15 días por año. Sin embargo, en el momento en que el funcionario sale a disfrutar su periodo de vacaciones, durante el año 2015, esos 15 días se pueden convertir en 19, 20, 21, 22 o incluso hasta 23 días CALENDARIO, dependiendo el mes en el que se disfruten las vacaciones, luego, al comparar el valor de la provisión con el valor efectivamente pagado surgen diferencias que deben ser objeto de reconocimiento, ante lo cual me surge la duda si ese mayor valor obedece a un gasto de la vigencia 2015, o un ajuste de ejercicios anteriores- aunque era una situación difícil de prever a 31 de diciembre de 2014. (sic) (...)"

Al respecto, se atiende su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe lo siguiente:

***“117. Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, define los siguientes grupos y cuentas:

25 - OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL: *“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones generadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.”* (Subrayado fuera de texto)

2505 - SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES: *“Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.*

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas,

la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.” (Subrayado fuera de texto)

5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES: *“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, el tratamiento contable de las diferencias surgidas entre el importe de las vacaciones causadas y el importe liquidado con ocasión del disfrute de vacaciones se registrarán en las subcuentas y cuentas respectivas de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN, 52-DE OPERACIÓN o subcuentas, cuentas y grupos de la CLASE 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, según corresponda, y como contrapartida se utilizará la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES del período en que el servidor público tome su período vacacional.

Ahora bien, si la diferencia entre el valor causado y el valor a pagar por concepto de vacaciones surge como consecuencia de errores aritméticos o de una incorrecta aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, se utilizará la cuenta 5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y la contrapartida corresponderá a la cuenta 2505 - SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000024921 del 02-06-2015
 20152000034111 del 20-08-2015
 20152000030651 del 10-07-2015
 20152000030931 del 13-07-2015
 20152000033341 del 12-08-2015
 20152000035031 del 28-08-2015
 20152000042321 del 30-10-2015
 20152000045701 del 16-12-2015
 20152000046651 del 23-12-2015
 20152000046661 del 23-12-2015

1.15. OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS**CONCEPTO No. 2015200002101 DEL 03-02-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Pasivo pensional
	SUBTEMAS	Cancelación de los saldos reconocidos en la cuenta 2721-PROVISION PARA BONOS PENSIONALES, por concepto de liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales.

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRIGUEZ
Contadora
Universidad Sur colombiana
Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, radicada en este Despacho con el No. 20155500002132 mediante el cual formula la siguiente consulta:

“La Resolución 633 del 19 diciembre del 2014 establece la eliminación de la cuenta 272101 (liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales) y la cuenta 272102 (liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (DB)) donde la universidad Sur colombiana tenía registrado \$2.621.672.744 de liquidación provisional de las cuotas partes de los bonos pensionales.

Con la derogación de la cuenta contable anteriormente mencionada, surgen dudas con el registro que se debe realizar para el cierre de la vigencia 2014. Por lo anterior me permito requerir de su asesoría y conocimiento para que nos indique que cuenta contable se puede registrar el saldo de la cuenta 2721 \$2.621.672.744.”

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

CONSIDERACIONES

Los artículos 8.1, 8.4 de la resolución 633 de 2014 por la cual se modifica el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, señalan:

“8.1 Emisión de bonos pensionales

La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

ARTÍCULO 5º. Transitorio. *Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de Capital fiscal del patrimonio.”*

Así mismo el catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“9149- LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES

Representa el valor de la liquidación provisional de los bonos pensionales, que realizan los fondos de reservas de pensiones y las entidades responsables del pasivo pensional, la cual está sujeta a revisión por parte de los potenciales contribuyentes y beneficiarios.

La contrapartida corresponde a las subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El menor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de bonos pensionales.*

SE ACREDITA:

- *El valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de bonos pensionales.*
- *El mayor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de bonos pensionales.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el valor de la liquidación provisional de bonos pensionales no debe revelarse en el estado de Situación Financiera, razón por la cual el saldo neto de las subcuentas, 272101 Liquidación Provisional de cuotas partes de Bonos Pensionales y 272102- Liquidación Provisional de cuotas partes de Bonos Pensionales por amortizar, de la cuenta 2721-PROVISION PARA BONOS PENSIONALES, debe ser reclasificado a la subcuenta 320801-Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, tal como lo dispone el artículo 5º de la Resolución 633 de 2014.

Alternamente, el valor estimado de la liquidación provisional de cuotas partes de Bonos pensionales debe reconocerse en cuentas de orden acreedoras, mediante un débito 990520- Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), con crédito en la subcuenta 914902- Entidades responsables del pasivo pensional de la cuenta 9149-LIQUIDACION PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, monto que se actualizará con base en las proyecciones financieras que posteriormente se efectúen.

En el momento de hacerse exigible el pasivo correspondiente al bono pensional, la entidad responsable de su pago reconocerá la obligación mediante un débito en la

subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, la cual será cancelada con el pago de la obligación.

CONCEPTO No. 20152000019551 DEL 23-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivo pensional
	SUBTEMA	Cuotas partes de bonos pensionales redimidos

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo de contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 20155500011102, en la cual solicita concepto de la cuenta contable a la cual se debe reclasificar el saldo que tenía registrado la entidad a 31 de diciembre de 2014, en la subcuenta 1.4.76.01 Cuotas partes de bonos pensionales redimidos.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar, Al 31 de diciembre de 2014, se debía aplicar lo establecido en el Capítulo VIII del Régimen de Contabilidad Pública; es decir, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

El numeral 21 del citado procedimiento establece:

“21. TRATAMIENTO CONTABLE DE BONOS PENSIONALES RECIBIDOS.

Para la entidad contable pública empleadora, receptora del bono pensional emitido, éste no constituye un derecho cierto de cobro, sino hasta el momento de la redención del mismo. Por lo tanto, el reconocimiento del título se realiza en cuentas de orden, debitando la subcuenta 812601 Cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 8126 BONOS PENSIONALES, y acreditando la subcuenta 890514 Bonos pensionales, de la cuenta 8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Cuando el bono pensional es redimido cancela la cuenta de orden, debitando la subcuenta 890514 Bonos pensionales, de la cuenta 8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 812601 Cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 8126 BONOS PENSIONALES. Luego, reconoce el derecho cierto de cobro, al emisor y los contribuyentes del bono pensional, debitando la subcuenta 147601 Cuotas Partes de bonos pensionales redimidos, de la cuenta 1476 CUOTAS PARTES DE BONOS Y TÍTULOS PENSIONALES, y acreditando la subcuenta 480804 Cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Los intereses por la mora en el pago se causan atendiendo el principio de prudencia, debitando la subcuenta 147083 Otros intereses, de la cuenta 1470 OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480504 Intereses de deudores, de la cuenta 4805 FINANCIEROS.

Cuando la entidad contable pública empleadora recauda los recursos del bono pensional redimido, debita las subcuentas 190101 Efectivo, 190102 Recursos entregados en administración ó 190104 Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901 RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda, y acredita la subcuenta 147601 Cuotas partes de bonos pensionales redimidos, de la cuenta 1476 CUOTAS PARTES DE BONOS Y TÍTULOS PENSIONALES.

El registro de recaudo de los intereses de mora del bono pensional se reconoce mediante un débito a las subcuentas 190101 Efectivo, 190102 Recursos entregados en administración ó 190104 Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901 RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 147083 Otros intereses, de la cuenta 1470 OTROS DEUDORES.”

CONCLUSIONES

Por lo anterior, la entidad debe revisar la interpretación y aplicación del procedimiento establecido a esa fecha y ajustar, tanto la subcuenta del activo 147601 Cuotas partes de bonos pensionales redimidos, como la afectación de la contrapartida aplicada en su momento; puesto que, en el caso de los bonos pensionales cada contribuyente emite y paga su cuota parte de bono directamente a la entidad administradora.

CONCEPTO No. 20152000019981 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros Bonos y Títulos Emitidos Gastos de Administración Cuentas de orden acreedoras - Responsabilidades Contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento Pasivo pensional - Bonos

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

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550001728-2, en la cual solicita aclaración a la aplicación del procedimiento señalado por la Resolución 633 de 2014, en relación con la amortización de la liquidación provisional de bonos pensionales.

CONSIDERACIONES

*La liquidación provisional de bonos pensionales se presentaba hasta el 31 de diciembre de 2014 en cuentas patrimoniales como un pasivo estimado, en la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, dicho procedimiento contable fue modificado mediante la expedición de la Resolución 633 de 2014, en el sentido de revelar este hecho económico en cuentas de orden para reconocer como obligación el valor de los bonos pensionales emitidos, según lo señalado en el numeral **8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales**. Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).*

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o

disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB). (Subrayado fuera de texto)

Además, el procedimiento dispone que el reconocimiento del pasivo se realizará según lo indica el numeral 8.1 **Emisión de bonos pensionales.** “La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.”

Al efectuar el pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos, el numeral 8.2 señaló *“Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.*

*De otra parte el artículo 5º de la misma Resolución señala, “**Transitorio.** Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de capital fiscal del patrimonio.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el procedimiento para el reconocimiento de los bonos pensionales fue modificado mediante la Resolución 633 de 2014 con vigencia a partir del 1º de enero de 2015, en el sentido de que la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera se reconocerá en cuentas de orden, mediante un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Dicha liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Ahora bien, con la emisión del bono pensional, es decir cuando la entidad competente expida el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, el emisor como los demás contribuyentes al pago del bono, reconocen el gasto mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúe el pago, debitará la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, como con la aplicación de la nueva normativa el saldo de la subcuenta 272102-Liquidación provisional de bonos pensionales por amortizar, debe cancelarse contra el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de bonos pensionales, en el evento que en la subcuenta 272101-Liquidación provisional de bonos pensionales aún quede saldo, éste se cancelará afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO No. 20152000034151 DEL 20-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bonos pensionales
	SUBTEMA	Reconocimiento liquidación provisional de bonos pensionales, Resolución 633 de 2014

Doctor
OSCAR MIGUEL DIAZ ROMERO
Coordinador de Contabilidad
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 11 de agosto de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-003957-2, mediante la cual a propósito de la entrada en vigencia de la Resolución 633 de 2014 de la CGN, señala lo siguiente:

“Con el cambio de procedimiento, el Ministerio realizó:

1. En enero de 2015, el saldo del pasivo pensional por concepto de bonos pensionales se trasladó de la cuenta contable 2721 subcuenta 272101 “liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales” y la subcuenta 272102 “liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (db)” a la cuenta contable 2720, subcuentas 272003 “cálculo actuarial de pensiones actuales” y 272004 “Pensiones actuales por amortizar”, respectivamente.

2. Al registrar una obligación en SIF por concepto de bono pensional, no hace registro contable. Cabe anotar que el área de contabilidad reconoce el bono pensional al momento de obligarlo, no tiene conocimiento previo a la emisión del mismo, como tampoco la liquidación provisional, por lo tanto lo causa al momento del pago.”

Con base en lo anterior pregunta:

“El registro contable mencionado anteriormente en el ítem 1, es correcto? en caso negativo ¿Cuáles son las cuentas y subcuentas para registrar el cálculo actuarial de bonos pensionales?

¿Se sigue amortizando el cálculo de bonos pensionales en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular o a falta de regulación específica, se amortizará el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029?

Para el ítem 2 y en aplicación de las mencionadas resoluciones, la emisión del bono pensional, respaldado con el acto administrativo o resolución, se causaría con comprobante manual en la cuenta del gasto 5102, subcuenta 510213 “cuotas partes de bonos emitidos”, con su respectiva cuenta por pagar 262501 “cuotas partes de bonos pensionales emitidos”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto de la liquidación provisional de bonos pensionales, el Decreto 1748 de 1995, "Por el cual se dictan normas para la emisión, cálculo, redención y demás condiciones de los bonos pensionales y se reglamentan los Decretos leyes 656, 1299 y 1314 de 1994, y los artículos 115, siguientes y concordantes de la Ley 100 de 1993, dispone en su artículo 65, **"Proceso de emisión y cuotas partes:** De conformidad con el artículo 120 de la Ley 100 de 1993, las entidades contribuyentes tendrán la obligación de contribuir a la entidad emisora con la cuota parte correspondiente al valor de redención del bono pensional. En consecuencia, el emisor sólo estará obligado al pago de su porción suscrita en el bono y de las cuotas que hayan sido reconocidas y pagadas por los contribuyentes, en los términos del presente artículo.

Para los fines anteriores, el emisor actuará como mandatario para el pago y deberá transferir a la administradora o al tenedor legítimo del bono las sumas recibidas del contribuyente. La mora del emisor en la transferencia de los recursos no exime de responsabilidad al contribuyente; por tanto, éste podrá optar por realizar el pago directo a la administradora o al tenedor legítimo del título.

Las cuotas partes de bonos pensionales se emitirán como cupones de los mismos. En tal virtud, cada entidad contribuyente será responsable ante la administradora o el tenedor del pago de la cuota parte incorporada al respectivo cupón. Sin perjuicio de lo anterior, hasta el 31 de diciembre de 1998 la OBP continuará redimiendo los bonos en su integridad, y cobrando a los contribuyentes las cuotas partes respectivas.

El bono deberá ser emitido por la entidad a quien corresponda según los artículos 119 de la Ley 100 de 1993 y 14 del Decreto Ley 1299 de 1994.

El procedimiento de liquidación de las cuotas partes será el establecido en el artículo 52. Una vez confirmada o certificada la información laboral con base en dicha disposición, el emisor informará a los contribuyentes el valor de la cuota a su cargo y les solicitará a los contribuyentes el reconocimiento de la misma dentro del término previsto para la expedición de los bonos. El reconocimiento de la cuota implicará la autorización para suscribir, en nombre del contribuyente, el cupón correspondiente a la cuota respectiva.

(...)"

Este mismo decreto en su artículo 5º, adicionado por el artículo 1º. del decreto 1513 de 1998 dispuso:

"Emisión de bono. Se entiende por tal el momento en que se confirma o certifica la información contenida en la liquidación provisional, en el caso de emisores privados, o el momento en que queda en firme el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, en el caso de emisores públicos." (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 633 de 2014 mediante la cual se modificó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional dispone, respecto del tratamiento contable a aplicar para el reconocimiento de los bonos pensionales:

“8. REGISTRO DE LA EMISIÓN DE BONOS PENSIONALES

8.1. Emisión de bonos pensionales

La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer individualmente la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional, se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo mediante un débito 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

8.2. Registro del pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos

Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, y acredita la que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la DGCPN realice el pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos a cargo de la Nación, la entidad responsable del pasivo pensional debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la DGCPN debita la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

8.3. Anulación del bono pensional

Cuando se anule un bono pensional, los responsables de las cuotas partes del mismo, debitan la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, y acreditan la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos

pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, si el bono se emitió durante el periodo contable, o la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, si el bono se emitió en períodos anteriores.

8.4. Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

ARTÍCULO 5º. Transitorio. *Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de Capital fiscal del patrimonio.* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, el pasivo por concepto de bonos pensionales se reconocerá en las cuentas patrimoniales, en términos de la normatividad vigente, en el momento en que se confirma o certifica la información contenida en la liquidación provisional, en el caso de emisores privados, o el momento en que queda en firme el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, en el caso de emisores públicos, mientras que las liquidaciones provisionales se reconocerán con la información suministrada por quien efectúa tal liquidación.

Es así como el procedimiento señalado en la Resolución 633 de 2014 determina que los bonos provisionales deberán revelarse en cuentas de orden mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSALIDADES CONTINGENTES POR EL CONTRA (DB) y se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, aumentando o disminuyendo la cuentas anteriormente mencionadas.

A fin de aplicar el procedimiento anotado, se suprimen las subcuentas 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales y 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (DB), cancelando sus saldos entre si y el saldo, resultado del ajuste, de la subcuenta 272101, que corresponde al valor ya amortizado, se cancela afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, según lo dispuso el artículo 5º. de la Resolución 633 de 2014.

En consecuencia, la entidad deberá identificar el importe correspondiente a las liquidaciones provisionales de bonos pensionales y registrarlos en cuentas de orden, en tanto que los importes correspondientes a los bonos emitidos, deberán registrarse en las cuentas del pasivo anteriormente señaladas.

De acuerdo con lo anterior, a partir de enero de 2015 no se reconoce cálculo actuarial de bonos pensionales, no hay lugar a amortización porque el gasto se afectará al reconocer el bono emitido y respecto del procedimiento en el sistema en SIIF éste puede consultarse en la página de la CGN en la siguiente dirección: [www.contaduría.gov.co/productos/sistemas de información/sistema integrado de información financiera-SIIF/implementación de normas, procedimientos y doctrina contable/implementación numeral 8 de la Resolución 633 de 2014](http://www.contaduría.gov.co/productos/sistemas%20de%20informaci3n/sistema%20integrado%20de%20informaci3n%20financiera-SIIF/implementaci3n%20de%20normas,%20procedimientos%20y%20doctrina%20contable/implementaci3n%20numeral%208%20de%20la%20Resoluci3n%20633%20de%202014).

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000034801 del 27-08-2015
20152000034911 del 27-08-2015

1.16. PASIVOS ESTIMADOS

CONCEPTO 2015200005381 DEL 02-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Amortización Cálculo actuarial pasivo pensional frente al pasivo exigible por pensiones

Doctor
JORGE IVAN OROZCO HOYOS
Gerente General

Industria Licorera de Caldas
Zona Industrial Juanchito Manizales
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550005892, en la cual solicita autorización a la CGN para disminuir el valor que por concepto de amortización del pasivo pensional debe realizar la entidad en la vigencia 2014.

La entidad manifiesta que el monto a amortizar, según el valor de la nómina, sería de \$11.855 millones con lo cual el pasivo pensional estaría amortizado en un 88% del cálculo actuarial, pasivo que está debidamente respaldado por la reserva financiera actuarial, por lo cual la entidad ha considerado realizar la amortización únicamente por un monto de \$9.500 millones.

Según información complementaria suministrada verbalmente, se observa que la entidad no está aplicando la Resolución 717 de 2012.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar,

*El artículo 1º. De la Resolución 717 de 2012 modificó el numeral 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, así: “5. **REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL.** Las entidades contables públicas empleadoras amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029.*

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial. En todo caso, la entidad debe garantizar que el valor amortizado cubra el pasivo pensional exigible. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, de conformidad con la normatividad vigente, las entidades responsables del pasivo pensional deben reconocer el cálculo actuarial y amortizarlo en un plazo que va hasta el 31 de diciembre del 2029, siendo el valor así

calculado, el monto mínimo a amortizar, procedimiento aplicable hasta el año de 2014, que corresponde al período objeto de la consulta.

En consecuencia, corresponde a la entidad verificar que el valor del pasivo exigible se encuentra cubierto por el monto de la amortización acumulada. En caso de respuesta positiva, solamente deberá reconocer la amortización correspondiente al resultado de dividir el saldo por amortiza del cálculo actuarial entre el número de años restantes hasta el 2029; de lo contrario, el valor de la amortización corresponderá al pasivo exigible.

CONCEPTO No. 2015200007801 DEL 11-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Reconocimiento pasivo real de la nómina de pensionados según lo señalado por la Resolución 633 de 2014

Doctora
CARMEN RAQUEL ORTIZ CAMACHO
Contador Público - Delegada de PWC AG LTDA para SATENA S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550006732, en la cual solicita aclarar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, modificado mediante la Resolución 633 de 2014 de la CGN, por cuanto ésta señala que la entidad afectará la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, al amortizar la provisión de pensiones, así como al registrar el pago de la nómina de pensionados, procedimiento que impacta el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental con un doble gasto por concepto del pasivo pensional.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar:

La Norma Técnica relativa a los pasivos en los párrafos 202, 233, del Plan General de Contabilidad Pública, dispone:

*“202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”*

*“233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.”*

Así mismo, la Norma Técnica relativa a los Gastos en los párrafos 283 y 287 indica:

“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. (...)”

287. Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta, (...) o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, (...).” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, mediante la Resolución 633 de 2014, la CGN modificó el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional (empleadoras), señalando en el numeral 3, **“REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL.** Las entidades responsables del pasivo pensional amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica, amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. (...).

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial.

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE

PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. (Subrayado fuera de texto)

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS. La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

CONCLUSIONES

La concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, los cuales son:

1. El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional, que adquieren las personas en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.
2. El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está gestando por la vinculación presente y futura, en favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer y pagar obligaciones pensionales. Esta dimensión debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos para respaldar el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperanzarse a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por

la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial. Para el caso de Satena, en su calidad de Empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no administra ahorro del público, este procedimiento es aplicable hasta el 31 de diciembre de 2015.

Ahora bien, las empresas clasificadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, al encontrarse en periodo de transición al marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, deben considerar para el presente período contable lo dispuesto en el instructivo 02 de 2014, en donde se determinan los pasos a seguir para identificar, clasificar, medir y reconocer los pasivos pos empleo, así como los activos destinados para el pago de estas obligaciones, representados en la Reserva financiera actuarial, a efectos de incorporar estos conceptos al estado de situación financiera de apertura que deben elaborar al 1 de Enero de 2015, para poder realizar así todas las actividades de reconocimiento, medición y revelación requeridas en el período de transición (2015) y en el primer período de aplicación plena (2016), acorde con lo estipulado en el Artículo 3 — Cronograma, de la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000009121 DEL 24-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Modificación del procedimiento sobre bonos pensionales según lo señalado por la Resolución 633 de 2014

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Medición y reconocimiento de beneficios pos empleo por concepto de bonos pensionales no emitidos

Doctor
JOSE DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ
Director de Contabilidad
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550007292, en la cual consulta el procedimiento contable para cancelar el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, en aplicación de la modificación planteada por la Resolución 633 de 2014 expedida por la CGN.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular permítanos señalar,

La liquidación provisional de bonos pensionales venía presentándose en cuentas patrimoniales como un pasivo estimado, procedimiento contable modificado mediante la expedición de la Resolución 633 de 2014, en el sentido de revelar este hecho económico en cuentas de orden para reconocer como obligación el valor de los bonos pensionales emitidos, según lo señalado en el numeral 8.1 Emisión de bonos pensionales. “La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.”

De otra parte el artículo 5º de esta misma normativa, indica, “**Transitorio.** Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de capital fiscal del patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el procedimiento para el reconocimiento del pasivo pensional fue modificado mediante la Resolución 633 de 2014 y aplica a partir del 1º de enero de 2015. Esta norma determina que el gasto por la emisión de los bonos pensionales se afectará cuando la entidad expida el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, operación que según la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, debía reconocerse en la subcuenta

272102-Liquidación provisional de bonos pensionales por amortizar, cuenta que en aplicación del nuevo procedimiento debe cancelarse contra el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de bonos pensionales.

Cuando por la aplicación del nuevo procedimiento la subcuenta 272101- Liquidación provisional de bonos pensionales tenga saldo éste se cancelará, según lo dispuesto por la ya mencionada resolución, afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Este procedimiento registrará durante el año 2015 y aplica en el marco de la regulación del RCP.

Ahora bien, las empresas clasificadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, tal es el caso de la EAAB, al encontrarse en periodo de transición al marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, deben aplicar para la presente vigencia lo señalado en el instructivo 02 de 2014, en donde se determinan los pasos a seguir para identificar, clasificar, medir y reconocer los pasivos pos empleo, así como para valorar los activos destinados para el pago de estas obligaciones, representados por la reserva financiera actuarial a efecto de incorporar estos conceptos al estado de situación financiera de apertura.

De otra parte, en el periodo de transición de que trata el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, según el cual simultáneamente debe prepararse el ejercicio contable de 2015, aplicando las normas del nuevo marco normativo, las obligaciones por concepto de bonos pensionales no emitidos, para efecto de la medición se ajustará a lo señalado por la norma de los pasivos pos empleo reconociendo en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, no obstante que en el contexto de la Resolución 414 de 2014, constituyen una obligación probable y cumplen las condiciones de las provisiones, como son: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente deba desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

CONCEPTO No. 20152000009901 DEL 27-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados – Provisión para pensiones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional.

	Cálculo actuarial - Amortización pensiones futuras. Bonos pensionales – Liquidación provisional.
--	---

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DIAZ
Directora financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500010552 del 11 de marzo de 2015, mediante la cual solicita ilustración respecto de las situaciones planteadas a continuación:

“(…)

- 1- *El artículo 4º numeral 3 – REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL, indica que la amortización del cálculo actuarial se registrará con un debito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102 CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720 PROVISIÓN PARA PENSIONES. Con lo cual se infiere que para el caso de las Pensiones Actuales se realizará un debito a la subcuenta 510209 Amortización cálculo actuarial pensiones actuales y un crédito a la subcuenta 272004 Pensiones actuales por amortizar.*

Por su parte, el numeral 5. REGISTRO DE LA NOMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS, establece que “La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206 Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001 – Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510- PENSIONES Y PRESTACIONES ECONOMICAS POR PAGAR.”

Así las cosas, los registros propuestos evidencian de un lado, duplicidad en la afectación del gasto, y de otro, la permanencia del saldo en la subcuenta 272003 Cálculo actuarial de pensiones actuales. (Subrayado fuera de texto)

- 2- *El artículo 4º en su numeral 6 – REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES A CARGO, indica que “la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a las subcuenta 510207 – Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102 CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas 251006 – Cuotas*

partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONOMICAS POR PAGAR”.

Teniendo en cuenta que las cuotas partes de pensiones se encuentran contempladas en el cálculo actuarial de la Entidad y que las mismas son objeto de amortización de acuerdo con lo interpretado del artículo 4º numeral 3 – REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CALCULO ACTUARIAL, los registros propuestos evidencia de un lado, duplicidad en la afectación del gasto, y de otro, la permanencia del saldo en la subcuenta 272007 Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones. (Subrayado fuera de texto)

- 3- *En referencia a la amortización de pensiones futuras, el numeral 3 – REGISTRO DE LA AMORTIZACION DEL CALCULO ACTUARIAL, establece que ésta se “registrará con un débito a las subcuentas que correspondan a la cuenta 5203 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7 – COSTOS DE PRODUCCION y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720 – PROVISION PARA PENSIONES”. Lo que determina el reconocimiento de un gasto operativo, siendo el pago de pensiones una obligación accesoria a los fines misionales del Ministerio de Defensa Nacional.*

En virtud de lo anterior, solicitamos se evalúe la pertinencia de que este Ministerio reconozca la amortización de pensiones futuras en la subcuenta 510210 Amortización cálculo actuarial de pensiones futuras de la cuenta 5102 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS. (Subrayado fuera de texto)

- 4- *Finalmente en lo que respecta al reconocimiento de los bonos pensionales, los cuales vienen siendo incorporados en el cálculo actuarial de la entidad y reconocidos en las subcuentas 272007 – cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y 272008 – Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), es correcto concluir que el valor establecido en el cálculo actuarial para los bonos pensionales, de conformidad con el numeral 8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales, debe ser trasladado a las cuentas de orden?(...)”(Subrayado fuera de texto)*

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establece las normas, principios y criterios que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, así:

-PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

“(…)”

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (Subrayado fuera de texto)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación (...) (Subrayado fuera de texto)

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas.(...)(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Resolución No. 633 del 19 de diciembre de 2014, modificó el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, estableciendo en su artículo 4, lo siguiente:

REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

“(...)El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad responsable del pasivo pensional deberá realizar a sus pensionados actuales, a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional.

El cálculo actuarial deberá realizarse por lo menos una vez cada tres años considerando las variables e hipótesis relativas a la población que hace parte del mismo. En los años en que no deba realizarse el cálculo actuarial, el valor disponible del mismo deberá actualizarse financieramente en la contabilidad de las entidades responsables del pasivo pensional por lo menos al cierre del periodo contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720 – PROVISION PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (DB), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB), 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (DB), y se acreditaran las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Calculo actuarial de futuras pensiones 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda. Las futuras pensiones corresponden a los empleados activos que obtendrán su derecho pensional, una vez se cumplan los requisitos legales y/o convencionales (...) (Subrayado fuera de texto)

REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

“(...) Las entidades responsables del pasivo pensional amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica, amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. En todo caso, los plazos para amortizar el cálculo actuarial se tendrán como referencia hasta tanto entre en vigencia el periodo de aplicación de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación en convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y con las normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). (...)” (Subrayado fuera de texto)

- REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

“(...) La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo (...). Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que corresponda (...)” (Subrayado fuera de texto)

LIQUIDACION PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES

“(...) Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de pasivos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACION PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bono pensionales de cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR EL CONTRA (DB) (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública establece, complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámicas de la clasificación conceptual de las cuentas contables a utilizar en el registro, reconocimiento, medición y revelación de los hechos financieros, económicos y ambientales, así:

ESTRUCTURA

“(...) El Catálogo General de Cuentas está conformado por cinco niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable (...). Con base en lo anterior, el primer dígito del código 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.

GRUPOS**5 GASTOS**

51 DE ADMINISTRACIÓN

52 DE OPERACIÓN

53 ROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (...)” (Subrayado fuera de texto)

DINAMICA

*“(...) **52 OPERACIÓN**: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

*“[...] **5203 CONTRIBUCIONES IMPUTADAS**: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

Preguntas 1 y 2

La concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, cuales son:

- El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional, que adquieren las personas en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se

gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.

- El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está gestando por la vinculación presente y futura, en favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer y pagar obligaciones pensionales. Esta dimensión debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos para respaldar el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperanzarse a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados.

Ahora bien, frente a su inquietud relacionada con la permanencia del saldo en las subcuentas 272003 – Cálculo actuarial de pensiones actuales y 272007 Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, es pertinente precisar que el objetivo primordial de la Resolución 633 de 2014 es precisamente establecer el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional en las entidades contables públicas responsables de dichas obligaciones, mediante el uso de cuentas contables que lo revelen. En consecuencia, la dinámica de esta cuenta depende de los cambios que se susciten con ocasión de las actualizaciones de los cálculos actuariales respectivos.

Pregunta 3

La amortización de pensiones futuras con cargo a las cuentas 5102 y 5203 – CONTRIBUCIONES IMPUTADAS deberá efectuarse en relación con las funciones desempeñadas durante la vinculación de los futuros pensionados. En consecuencia, lo correspondiente al personal vinculado con actividades de dirección, planeación, y apoyo logístico, se reconocerán en la subcuenta respectiva de la cuenta 5102, y el personal asociado a las actividades básica o principal de la entidad, se reconocerán en la subcuenta respectiva de la cuenta 5203

Pregunta 4

No es procedente que el valor establecido del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones del Ministerio de Defensa Nacional se registren en las cuentas de orden, toda vez que en estas subcuentas se debe continuar reconociendo y revelando las obligaciones por este concepto.

Cosa distinta es lo relativo a la liquidación provisional de los bonos pensionales, que de conformidad con el numeral 8.4 del artículo 4 de la Resolución 633 de 2014, deben revelarse en la cuenta de orden acreedores 9149 – LIQUIDACION PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, por el valor correspondiente a la proyección financiera de la obligación potencial a cargo.

CONCEPTO No. 20152000010501 DEL 07-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Modificación procedimiento para el reconocimiento de los Bonos pensionales, Resolución 633 de 2014 y eliminación de la amortización de cuotas partes por bonos pensionales

Señor Brigadier General
OMAR RUBIANO CASTRO
Director Administrativo y Financiero
Ministerio de Defensa Nacional - Policía Nacional
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 201555000951-2, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los bonos pensionales, de conformidad con lo señalado en la Resolución 633 de 2014, expedida por la CGN.

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con el registro de los bonos pensionales la Resolución 633 de 2014 modificó el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, es así como en los numerales **8.1** y **8.4** señaló:

“8.1 Emisión de bonos pensionales. *La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.*

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

(...)

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales. *“Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).”*

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).”

Sobre el particular nos permitimos señalar,

CONCLUSIONES

De conformidad con lo estipulado por la Resolución 633 de 2014 el procedimiento contable para el reconocimiento de los bonos pensionales fue modificado, señalando sobre el particular, que las liquidaciones provisionales de los mismos deberán reconocerse por el valor de la proyección financiera de la obligación potencial a cargo en cuentas de orden, debitando la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (Cr.) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

De otra parte, una vez determinado el valor definitivo, la entidad competente expide el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional y emite el respectivo bono, momento en el cual afecta el gasto por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, debitando la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, saldo cancelado al efectuar el pago.

Como puede deducirse de lo antes expresado, a partir de la modificación introducida por la Resolución 633 de 2014, no se efectuará amortización por concepto de bonos pensionales provisionales y la afectación al estado de situación financiera, económico, social y ambiental se realizará con la emisión del correspondiente título. El saldo existente en la subcuenta 262502 Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar a la fecha de entrada en vigencia de la Resolución 633 de 2014, deberá eliminarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL, por tratarse de una entidad de la Administración Central Nacional.

CONCEPTO No. 20152000010791 DEL 09-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados, Gastos de administración
	SUBTEMA	Reconocimiento del Auxilio funerario y de las indemnizaciones sustitutivas de pensiones.

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretario de Contabilidad
Departamento del Atlántico
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550001167-2, en la cual solicita aclarar el procedimiento contable para el reconocimiento de los gastos y reembolsos de auxilios funerarios, así como a las indemnizaciones sustitutivas a cargo del Departamento, en consideración a que las subcuentas por estos conceptos fueron suprimidas, así como del procedimiento señalado en la Resolución 633 de 2014 para el reconocimiento de los conceptos relacionados con la nómina de pensionados.

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014 modificó el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, es así como en el numeral 5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS señaló: *“La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la*

subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas describe las cuentas:

“2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. “Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

“5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS. Representa el valor de las prestaciones proporcionadas directamente por la entidad contable pública a los empleados o a quienes dependen de ellos”

De conformidad con las anteriores consideraciones permítanos señalar,

CONCLUSIONES

Según lo dispuesto en el Procedimiento de pasivos pensionales del Manual de Procedimientos del RCP, modificado por la Resolución 633 de 2014, para el reconocimiento de los conceptos relacionados con la nómina de pensiones deberán afectarse las cuentas de gasto y pasivo correspondientes. No obstante, como en efecto fueron suprimidas las subcuentas 510205-Auxilio y servicios funerarios y 510208-Indemnizaciones sustitutivas, estos conceptos podrán reconocerse a nivel de auxiliar, como un débito de la subcuenta 510206-Pensiones de Jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a las subcuentas 251004-Auxilio Funerario y 251003-Indemnización sustitutiva.

Como puede apreciarse, es posible el reconocimiento de los conceptos consultados en las subcuentas existentes, diferentes del concepto “Otros”, por lo que no es viable la creación de nuevas subcuentas.

Ahora bien, respecto a los incisos 2 y 6 del numeral 5 de la Resolución 633 de 2014, no existe error, en razón a que se trata de dos eventos distintos que han generado un registro a nivel del mismo pasivo. En consecuencia, el inciso 2 del Numeral 5 versa sobre el pago originado cuando la nómina de pensionados está totalmente a cargo de la entidad, en tanto que el inciso 6 del mismo numeral se refiere al pago del pasivo reconocido

cuando la nómina comparte importes a cargo de la entidad y a cargo de otras entidades a título de cuotas partes pensionales.

CONCEPTO No. 20152000032451 DEL 04-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos Estimados Gastos Por Provisiones, Depreciaciones Y Amortizaciones
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

Doctora
 LUISA FERNANDA RESTREPO MARTÍNEZ
 Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda - CARDER
 Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Damos respuesta a su Derecho de petición radicado número 20155500035752, en el cual consulta:

“Con el fin de contar con claridad acerca del tratamiento contable de las demandas y litigios, de acuerdo al Manual de Procedimientos / Procedimientos Contables capítulo V (Régimen de la Contabilidad Pública) y lo indicado por; El Decreto 1069 de 2015 (capítulo 4) del Ministerio de Justicia y del Derecho y el Instructivo del Sistema Único de Gestión e información litigiosa del Estado “Ekogui” vigente.

Se requiere esclarecer si se presentan cambios en el procedimiento contable, última actualización registrada versión 2007.11 del 31/12/2014 en la página www.contaduria.gov.co, el cual indica que existen 3 tiempos para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, arbitrales y conciliaciones extrajudiciales (Capítulo V Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales... /3. Reconocimiento de obligaciones),” (...)

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El **Artículo 2.2.3.4.1.12. Funciones del jefe financiero o quien haga sus veces**, del Decreto 1069 de 2015, señala:

“Son funciones del jefe financiero o quien haga sus veces frente al Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI, las siguientes:

1. Gestionar, de acuerdo con sus competencias y dentro del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado - eKOGUI, el proceso de pagos de sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, bajo los principios de celeridad, eficacia y eficiencia

2. Vigilar que todos los procesos judiciales tengan el valor de la provisión contable registrada en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI en caso de pérdida. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 7 del Instructivo Del Sistema Único De Gestión e Información Litigiosa del Estado– “eKOGUI”, en relación con las funciones del apoderado, señala:

“7. PROTOCOLO PARA LA VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL DECRETO 1069 DE 2015 Y DEL ACATAMIENTO DE PROTOCOLOS, LINEAMIENTOS E INSTRUCTIVOS EXPEDIDOS POR LA ANDJE, (...)

<i>Funciones</i>	<i>Observaciones</i>
<i>(...) “5. Incorporar el valor de la provisión contable de los procesos a su cargo, con una periodicidad no superior a seis (6) meses, así como cada vez que se profiera una sentencia judicial sobre el mismo de conformidad con la metodología que se establezca para tal fin.”</i>	<i>(...) MEDIO DE VERIFICACIÓN: - <u>Verificar que el 100% de los procesos judiciales (en contra de la entidad e iniciados por la entidad) tengan provisión contable. Nota: de establecerse que el proceso no tiene riesgo y determinarse que no se debe provisionar, en el sistema se deberá registrar la misma con valor “0”</u> (Subrayado fuera de texto).</i>

Desde la perspectiva contable pública, el numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, señala:

- **RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.**

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, le informo que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, no ha sido modificado.

Así mismo, al aplicar este procedimiento, no todas las demandas que se interpongan contra la entidad contable pública deben estar provisionadas, por cuanto el reconocimiento de provisiones depende del resultado de la evaluación del riesgo que debe hacer la entidad mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado en que se encuentre el proceso para determinar la probabilidad pérdida de la demanda.

Ahora, con respecto a la información que la entidad debe remitir al Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado – eKOGUI, de acuerdo con el instructivo para el diligenciamiento de la información en el mencionado sistema, si la demanda no presenta ningún riesgo y no ha sido provisionada, deberá diligenciarse en el sistema como valor de provisión cero (0).

CONCEPTO No. 20152000026161 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos Estimados
	SUBTEMA	Reconocimiento amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales

Doctor
IGNACIO MANTILLA PRADA
Rector
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 1 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-002936-2, mediante la cual solicita concepto relacionado con *“la aplicación de la normativa que en materia pensional ha emitido la Contaduría General de la Nación durante las vigencias 2013 y 2014 por parte de la Universidad Nacional de Colombia (...)*.

Específicamente la entidad hace referencia a los siguientes aspectos, en el contexto de la normatividad vigente hasta diciembre de 2014:

1. *Precisar la cuenta contable que evidencia el reconocimiento de la amortización anual del cálculo actuarial de pensiones actuales.*
2. *Precisar si el monto de la amortización anual del cálculo actuarial por concepto de pensiones actuales se debe ver reflejado como un saldo de la cuenta 2720-Provisión para Pensiones en los casos en los cuales el valor anual del pasivo real de pensiones es superior al valor que resulta de aplicar la fórmula establecida por el Ministerio de Hacienda y crédito Público en el decreto 4565 de 2010.*
3. *Aclarar en qué casos se ve reflejado saldo en la cuenta 2720 Provisión para Pensiones de acuerdo con la normatividad vigente a diciembre 31 de 2014.*

A partir de lo anterior, definir expresamente si los reconocimientos contables realizados por la Universidad Nacional de Colombia durante las vigencias 2013 y 2014 en relación con la amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales se ajustan a la normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación para el reconocimiento del pasivo pensional de las entidades empleadoras.

En consonancia con lo anterior, precisar si los argumentos esgrimidos por la Contraloría General de la República en el informe de auditoría-vigencia 2013 hallazgo No. 9 Registro de la Amortización del Cálculo Actuarial (A), el cual conllevó al no fenecimiento de la cuenta se ajustan a la normatividad establecida por la Contaduría General de la Nación para el reconocimiento del pasivo pensional.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Precisar la cuenta contable que evidencia el reconocimiento de la amortización anual del cálculo actuarial de pensiones actuales.

De conformidad con el párrafo 75 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad, “El Manual de procedimientos define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del SNCP. Está conformado por los procedimientos contables que desarrollan los procesos de reconocimiento y revelación por temas particulares; (...), es así como este manual contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados respecto del cálculo actuarial, y sobre el cual señala:

“3. RECONOCIMIENTO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES.

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.
(...)

5. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL.

Las entidades contables públicas empleadoras amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029.

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año

anterior, por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial. En todo caso, la entidad debe garantizar que el valor amortizado cubra el pasivo pensional exigible. (Subrayado fuera de texto)

Cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del ejercicio en curso.

Los aumentos en el cálculo actuarial se registrarán conforme a lo definido en los numerales 6 y 7 de este procedimiento. Las disminuciones en el cálculo actuarial se registrarán con un débito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

6. REGISTROS CONTABLES DE PENSIONES.

La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, la subcuenta 520310-Amortización cálculo actuarial futuras pensiones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas, de las cuentas pertenecientes a los grupos de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando la amortización corresponde a futuras pensiones de personal que participa en las actividades productivas de la entidad contable pública empleadora, y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

2- Precisar si el monto de la amortización anual del cálculo actuarial por concepto de pensiones actuales se debe ver reflejado como un saldo de la cuenta 2720-Provisión para Pensiones en los casos en los cuales el valor anual del pasivo real de pensiones es superior al valor que resulta de aplicar la fórmula establecida por el Ministerio de Hacienda y crédito Público en el decreto 4565 de 2010.

El procedimiento igualmente reglamenta el reconocimiento del pasivo real de la nómina de pensiones, y al respecto dispone:

“9. RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS REALES DE PENSIONES.

El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados que la entidad debe realizar.

La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

3. Aclarar en qué casos se ve reflejado saldo en la cuenta 2720 Provisión para Pensiones de acuerdo con la normatividad vigente a diciembre 31 de 2014.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES como: *“Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado, conforme a las disposiciones legales vigentes y el valor pendiente de amortizar. (...)”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas damos respuesta a cada una de las preguntas,

1. Precisar la cuenta contable que evidencia el reconocimiento de la amortización anual del cálculo actuarial de pensiones actuales.

De conformidad con lo establecido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el reconocimiento contable del cálculo actuarial de pensiones, deberá analizarse de manera integral a partir de los conceptos que componen la cuenta en la cual deberá reconocerse, esto es la 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES que en su dinámica permite reconocer en el débito el cálculo actuarial por amortizar y en el crédito el pasivo estimado por pensiones según el valor disponible por concepto del cálculo actuarial.

De acuerdo con lo anotado y en respuesta a esta pregunta, la amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales se evidencia en los registros realizados en la contabilidad de la entidad para reconocer el gasto por amortización del cálculo actuarial de pensiones, que en aplicación del sistema de partida doble, se presenta en los débitos que por este concepto efectúan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES

IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

2- Precisar si el monto de la amortización anual del cálculo actuarial por concepto de pensiones actuales se debe ver reflejado como un saldo de la cuenta 2720-Provisión para Pensiones, en los casos en los cuales el valor anual del pasivo real de pensiones es superior al valor que resulta de aplicar la fórmula establecida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el decreto 4565 de 2010.

En concordancia con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, para el registro de la amortización del cálculo actuarial se puede seguir alguna de las siguientes formas:

1) Calcular el valor de la alícuota a amortizar, dividiendo el saldo del cálculo por amortizar al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, entre el número de años faltantes hasta el año 2029, y registrarlo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Posteriormente comparar con el valor de la nómina y en caso de que ésta sea mayor al cálculo indicado, registrar la diferencia en las mismas cuentas anotadas.

2) Efectuar en primera instancia la comparación ente el valor de la nómina y el valor de alícuota dividiendo el saldo del cálculo por amortizar, entre el número de años faltantes hasta el año 2029. Si de ello se determina que el valor de la nómina, es superior al monto de la alícuota, registrar como amortización el valor total de la nómina mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Como consecuencia de la aplicación de alguna de las dos formas indicadas anteriormente, la amortización anual del cálculo actuarial de pensiones actuales constituye uno de los factores que generan dinámica en el saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

3. Aclarar en qué casos se ve reflejado saldo en la cuenta 2720 Provisión para Pensiones de acuerdo con la normatividad vigente a diciembre 31 de 2014.

La cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES presentará saldo cuando el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado en la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, es mayor que el valor por amortizar de ese cálculo actuarial y que se presenta en la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar. Este resultado es viable cuando el

valor de la amortización corresponde al valor la alícuota determinada según el procedimiento y el valor de la nómina es inferior a dicha alícuota.

Por otra parte, en la medida en que esa entidad haya efectuado sus registros en concordancia con lo establecido en los procedimientos contables determinados en este concepto, se puede colegir que se ha dado cumplimiento a la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación, en materia del reconocimiento y amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, en tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la función constitucional de auditoría, fiscalización y revisión de las cuentas in situ, así como sobre la razonabilidad o no de los Estados contables de una entidad pública, toda vez que ello es propio del ejercicio que ejercen a través de las auditorías financieras, los organismos de control fiscal.

CONCEPTO No. 20152000026231 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos Estimados
	SUBTEMA	Reconocimiento liquidación provisional de Bonos pensionales, Bonos emitidos, Amortización cálculo actuarial de pensiones

Doctor
VICTOR MANUEL JAIMES SÁNCHEZ
Responsable del área de Contabilidad
Fondo de Prestaciones Económicas Cesantías y Pensiones -FONCEP
Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de mayo de 2015, radicada con el número 2015-550-002781-2, mediante la cual solicita aclaración del procedimiento contable señalado por la Resolución 633 de 2014, para el reconocimiento de los bonos pensionales, en los siguientes casos:

- 1- Cómo se realiza el registro del cálculo actuarial de bonos pensionales?
- 2- No se realizará amortización de bonos y cuotas partes de bonos?
- 3-Cuál es el registro contable cuando se realiza el pago de un bono o de una cuota parte de bono?
- 4- Cambia el plazo para el cálculo de la amortización del cálculo actuarial de pensiones?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el artículo 4 de la Resolución 633 de 2014, se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, en los siguientes términos:

“Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y a las entidades de gobierno que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados, así como a las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo de manera directa, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normatividad aplicable. También son responsables del pasivo pensional, las entidades que, por disposiciones legales, asumen obligaciones pensionales, incluidas las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

(...)

3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

Las entidades responsables del pasivo pensional amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica, amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. En todo caso, los plazos para amortizar el cálculo actuarial se tendrán como referencia hasta tanto entre en vigencia el período de aplicación de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación en convergencia con las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) y con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año

anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial.

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

8. REGISTRO DE BONOS PENSIONALES

8.1 Emisión de bonos pensionales. La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

8.2 Registro del pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos. Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

8.3 Anulación del bono pensional. Cuando se anule un bono pensional, los responsables de las cuotas partes del mismo, debitan la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acreditan la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS si el bono se emitió durante el periodo contable o, la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS si el bono se emitió en períodos anteriores.

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales. Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

ARTÍCULO 5º. Transitorio. Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de Capital fiscal del patrimonio. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos indicar:

1- ¿Cómo se realiza el registro del cálculo actuarial bonos pensionales?

Las entidades responsables del pasivo pensional, en adelante no reconocerán en cuentas patrimoniales cálculo actuarial por concepto de bonos pensionales, en su defecto, según la modificación señalada en el numeral 8.4 de la Resolución 633 de 2014, se revelará la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Es pertinente señalar que para aplicar lo anteriormente anotado, la entidad debe inicialmente efectuar los ajustes para retirar la liquidación provisional de bonos

pensionales y reconocer los bonos pensionales emitidos, afectando la cuenta de Capital fiscal del Patrimonio.

2- ¿No se realizará amortización de bonos y cuotas partes de bonos?

El nuevo procedimiento determinó que el gasto se afectará con los bonos emitidos y no habrá amortización de bonos o de cuotas partes de bonos.

De manera que, una vez la entidad competente expida el acto administrativo mediante el cual reconoce el derecho al bono pensional, Foncep reconocerá el pasivo por el valor de la cuota parte de la obligación a su cargo y a favor del emisor, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

3- ¿Cuál es el registro contable cuando se realiza el pago de un bono o de una cuota parte de bono?

Ahora bien, al efectuar el pago la entidad responsable del bono o cuota parte de bono pensional, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento que se anule un bono pensional, los responsables de las cuotas partes del mismo, debitan la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acreditan la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS si el bono se emitió durante el periodo contable o, la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS si el bono se emitió en períodos anteriores.

4- ¿Cambia el plazo para el cálculo de la amortización del cálculo actuarial de pensiones?

Acorde con lo señalado en la Resolución 633, las entidades responsables del pasivo pensional continuarán amortizando el cálculo actuarial de pensiones en el plazo previsto en las disposiciones vigentes que aplique cada entidad, o a falta de regulación específica, teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. En cualquier caso estos plazos se aplicarán hasta tanto entre en vigencia el período de aplicación de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación en convergencia con las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) y con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

El monto mínimo de la amortización anual, corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial y se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

CONCEPTO No. 20152000030911 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Provisión para Prima de vacaciones y Bonificación especial de recreación

Doctora
 ARAMINTA BERNAL URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá - Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 5 de mayo de 2015, radicada con el número 2015-550-002988-2, mediante la cual informa que el Ministerio efectúa provisión para prestaciones y que en el momento de la liquidación definitiva realiza los siguientes registros:

Para la prima de vacaciones se debita la cuenta 271506-Prima de Vacaciones y se acredita la cuenta 250505- Prima de Vacaciones, y

Para la bonificación para la recreación se debita la subcuenta 510108-Bonificación de recreación y se acredita la 250504-Vacaciones.

Se solicita indicar si dicho tratamiento contable es el correcto.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para efecto de identificar el momento en el cual se debe reconocer un hecho económico como gasto es necesario remitirnos al principio contable de devengo o causación que se encuentra definido en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública en los siguientes términos:

*117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (Subrayado fuera de texto).*

Como los hechos económicos objeto de su consulta hacen referencia a obligaciones surgidas de gastos asociados a la vinculación laboral que tienen los servidores públicos de ministerio, se hace necesario revisar el régimen prestacional aplicable a los empleados del sector público, que da origen a dichas obligaciones.

El Decreto 1045 de 1.978, fija las reglas generales para la aplicación de las normas sobre prestaciones sociales de los empleados públicos y trabajadores oficiales del sector nacional y el artículo 5º indica las prestaciones sociales que reglamenta:

*“**Artículo 5º.-** De las prestaciones sociales. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los organismos a que se refiere el artículo 2 de este Decreto o las entidades de previsión, según el caso, reconocerán y pagarán las siguientes prestaciones sociales:*

- a) Asistencia médica, obstétrica, farmacéutica, quirúrgica y hospitalaria;*
- b) Servicio odontológico;*
- c) Vacaciones;*
- d) Prima de vacaciones;*
- e) Prima de navidad;*
- f) Auxilio por enfermedad;*
- g) Indemnización por accidente de trabajo o enfermedad profesional;*
- h) Auxilio de maternidad;*
- i) Auxilio de cesantía;*
- j) Pensión vitalicia de jubilación;*
- l) Pensión de retiro por vejez;*
- m) Auxilio funerario;*
- n) Seguro por muerte.” (Subrayado fuera de texto).*

Para la prima de Vacaciones el artículo 24 del decreto establece lo siguiente:

“Artículo 24º.- *De la prima de vacaciones. La prima de vacaciones creada por los Decretos-Leyes 174 y 230 de 1975 continuarán reconociéndose a los empleados públicos de los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y unidades administrativas especiales del orden nacional, en los mismos términos en que fuere establecida por las citadas normas.”*

Sobre el particular el citado Decreto-Ley 174 de 1975 indica en el artículo 10º que:

“ARTÍCULO 10. *Créase una prima de vacaciones equivalente a quince (15) días de sueldo por cada año de servicio para los empleados de los Ministerios, Departamentos Administrativos y Superintendencias que actualmente no gocen de este beneficio.*

En caso de que alguno o algunos de estos organismos tuvieran establecida dicha prestación, pero en cuantía inferior a la señalada, ésta se reajustará en la suma necesaria para completar el valor correspondiente a los quince (15) días.

La prima se reconocerá para las vacaciones que se causen a partir de la vigencia de este Decreto y se pagará por lo menos cinco (5) días antes de la fecha señalada para la iniciación de las mismas. (...)”

Con relación a la bonificación para recreación, esta prestación fue creada mediante el Decreto 853 de 2012 que en el artículo 16 determina:

“Artículo 16. *Bonificación especial de recreación. Los empleados públicos a que se refiere el presente decreto tendrán derecho a una bonificación especial de recreación, por cada período de vacaciones, en cuantía equivalente a dos (2) días de la asignación básica mensual que les corresponda en el momento de iniciar el disfrute del respectivo período vacacional. Igualmente, habrá lugar a esta bonificación cuando las vacaciones se compensen en dinero.*

Esta bonificación no constituirá factor de salario para ningún efecto legal y se pagará por lo menos con cinco (5) días hábiles de antelación a la fecha de inicio en el evento que se disfrute del descanso remunerado.”

Toda vez que las normas antes citadas indican el momento de pago y la base para su liquidación pero no especifican el momento en que surge la obligación para la entidad, es necesario tener en cuenta lo establecido en la CARTILLA LABORAL, Régimen Prestacional y Salarial de Empleados del Sector Público, elaborada por el Departamento Administrativo de la Función Pública, que al tratar la prima de vacaciones establece lo siguiente:

“Es un reconocimiento que la Ley otorga a los servidores públicos al cumplir cada año de servicios, con el fin de que dispongan de mayores recursos económicos para lograr el goce pleno de las vacaciones. La prima de vacaciones la otorga la ley cuando se tiene derecho a las vacaciones por haber laborado el período de servicios exigido, esto es un año; por regla general, se reconoce esta prima por las vacaciones disfrutadas o compensadas durante la vigencia de la relación laboral dentro de la que jurídicamente se generan los beneficios derivados de la vinculación de trabajo. Cabe señalar que sobre esta prestación también se aplica lo dispuesto en la Ley 995 de 2005 y en el Decreto 404 de 2006, sobre el pago proporcional señalado.” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 995 de 2005, en su artículo 1º prescribe:

“Artículo 1º. *Del reconocimiento de vacaciones en caso de retiro del servicio o terminación del contrato de trabajo. Los empleados públicos, trabajadores oficiales y trabajadores del sector privado que cesen en sus funciones o hayan terminado sus contratos de trabajo, sin que hubieren causado las vacaciones por año cumplido, tendrán derecho a que estas se les reconozcan y compensen en dinero proporcionalmente por el tiempo efectivamente trabajado.* (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior es aplicable únicamente para las vacaciones, no obstante el Decreto 404 de 2006, lo hace extensible para la prima de vacaciones y la bonificación por recreación por ser prestaciones que se encuentran ligadas a la de vacaciones, el decreto determina que:

Artículo 1º. *Los empleados públicos y trabajadores oficiales vinculados a las entidades públicas del orden nacional y territorial, que se retiren del servicio sin haber cumplido el año de labor, tendrán derecho a que se les reconozca en dinero y en forma proporcional al tiempo efectivamente laborado las vacaciones, la prima de vacaciones y la bonificación por recreación.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, El Régimen de contabilidad pública en el párrafo 233 del Plan de Contabilidad Pública establece la norma técnica para los pasivos estimados en los siguientes términos:

“233. Noción. *Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.”* (Subrayado fuera de texto).

Para efectos de la aplicación de esta norma se incorporó en el Catálogo General de Cuantías, la cuantía 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES con la siguiente descripción y dinámica:

“Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo.
- El valor de las provisiones constituidas cuando no se cumpla el lleno de los requisitos para ser exigible. (Subrayado fuera de texto).

Cuando se consolide la obligación está previsto reclasificar el valor consolidado a la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, que tiene la siguiente descripción:

“Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la prima de vacaciones y la bonificación por recreación son prestaciones sociales a favor de los servidores públicos, que se adquieren con la prestación del servicio a la entidad, pero que el momento de su pago y la determinación del valor a ser cancelado, están sujetas a la fecha en que el beneficiario determine disfrutar del derecho, por consiguiente estos hechos económicos, al igual que las vacaciones, cumplen con los criterios para ser reconocido periódicamente como pasivos estimados y una vez se conozca la fecha y valor exactos a cancelar pierde dicha connotación y debe ser reclasificados al grupo de cuentas de obligaciones laborales y de seguridad social integral.

En consecuencia, en cumplimiento del principio de causación y de la norma técnica de pasivos estimados, dichas prestaciones debe ser objeto de provisión debitando las

subcuentas 510113-Prima de vacaciones y 510118-Bonificación especial de recreación, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS o las subcuentas 520212-Prima de vacaciones o 520217-Bonificación especial de recreación, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda, y acreditando las subcuentas 271506-Prima de vacaciones y 271507-Bonificaciones, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES. Una vez consolidada dicha obligación, se debe reclasificar a las subcuentas 250505- Prima de vacaciones y 250512- Bonificaciones, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Por lo anterior, el tratamiento contable aplicado por el Ministerio para la prima de vacaciones es correcto, pero el aplicado a la bonificación por recreación, no es el acertado.

CONCEPTO No. 20152000034731 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos Estimados
	SUBTEMA	Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones

Doctora
AMANDA SEQUERA CALVO
Contadora
Municipio de San José de Pare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 24 de julio de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-003662-2, mediante la cual manifiesta que con objeto de la actualización del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, de naturaleza débito presenta saldo contrario, por lo que pregunta, cuál debe ser el procedimiento contable a aplicar para normalizar el correspondiente saldo.

Infortunadamente los intentos realizados por correo electrónico y por teléfono, con el propósito de delimitar con precisión la problemática se esa entidad, fueron infructuosos.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 633 de 2014, la CGN modificó el Procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, en donde el numeral **2. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL**, señala: “Los incrementos en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

Las disminuciones en el valor del cálculo actuarial se registrarán afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitarán las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones, y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y se acreditarán las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda.

Cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del periodo contable en curso.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

A las entidades responsables del pasivo pensional les corresponde aplicar desde el 1º. de Enero del presente año la Resolución 633 de 2014 emitida por la CGN, la cual determina que para el reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial se afectarán las subcuentas correspondientes de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Considerando que no fueron suministrados mayores datos en la consulta, en donde manifiesta que el cálculo actuarial disminuye y el saldo de la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), presenta saldo crédito al registrar el ajuste, asumimos que este saldo se presenta por la amortización ya realizada del cálculo actuarial y por la disminución del valor a amortizar, de forma que el valor por el cual afectará la subcuenta 272008 será hasta el valor que presenta actualmente y para complementar el asiento del ajuste, la diferencia deberá reconocerse como un ingreso, afectando la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, conforme a lo

dispuesto en el procedimiento vigente según el cual, cuando el cálculo actuarial se encuentre amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectarán los resultados del periodo contable en curso.

CONCEPTO No. 20152000035951 DEL 09-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos Estimados
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y recursos que lo financian, según lo señalado por la Resolución No. 633 de 2014

Doctora:

MARTA INES ESCOBAR VÁSQUEZ

Contadora

APEV – Administrador del Patrimonio Escindido de Empresas Varias de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500039882, mediante la cual solicita concepto acerca del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, así:

“(…)

Así las cosas, los registros indicados en la Resolución 633 de 2014 evidencia duplicidad en la afectación del gasto (...)

Le solicitamos a la Contaduría General de la Nación, como órgano rector de la Contabilidad Pública, se sirva estudiar el caso específico de APEV, ya que como se lo hemos expresado, nuestros pensionados son ciertos e indiscutibles y el pasivo pensional está amparado en un 99% y al aplicar los conceptos definidos en la citada resolución, se estaría reflejando una situación que no obedece a la realidad por adolecer de la razonabilidad y la revelación como características cualitativas de la información, afectando la consistencia de las cifras de la entidad contable pública (...)”

CONSIDERACIONES

Mediante Doctrina Contable Pública, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el Concepto No. 20152000007801 del 11 de marzo de 2015, en el cual se refirió al reconocimiento del gasto por los conceptos de la amortización del cálculo actuarial y el correspondiente a la nómina de pensionados y conceptos relacionados, así:

“(…)

CONCLUSIONES

La concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, los cuales son:

3) El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional, que adquieren las personas en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.

4) El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está gestando por la vinculación presente y futura, en favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer y pagar obligaciones pensionales. Esta dimensión debe permitir a las entidades tener un parámetro para provisionarse de los recursos líquidos requeridos para respaldar el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperanzarse a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial (...)

Adicionalmente, la Norma Técnica relativa a los pasivos en los párrafos 202, 233, del Plan General de Contabilidad Pública, dispone:

“(…)

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que

representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”

“(…)

233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.”

Así mismo, la Norma Técnica relativa a los Gastos en los párrafos 283 y 287 indica:

“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. (...)”

287. Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta, (...) o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, (...).” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, mediante la Resolución 633 de 2014, la CGN modificó el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional (empleadoras), señalando en el numeral 3.

“(…)

“REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL. Las entidades responsables del pasivo pensional amortizarán el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica, amortizarán el cálculo actuarial teniendo como plazo máximo el 31 de diciembre de 2029. (...).”

El monto mínimo de la amortización anual corresponde al valor que resulta de dividir el saldo del cálculo actuarial pendiente de amortizar registrado a 31 de diciembre del año anterior, entre el número de años que faltan para culminar el plazo previsto para la amortización del cálculo actuarial.

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. (Subrayado fuera de texto)

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS. La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones mencionadas anteriormente, este despacho se permite concluir que de acuerdo con el concepto No. 20152000007801 emitido por la Contaduría General de la Nación, la concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, los cuales son:

41. El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional, que adquieren las personas en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.

42. El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está gestando por la vinculación presente y futura, en favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer y pagar obligaciones pensionales. Esta dimensión debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos para respaldar el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperanzarse a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial.

CONCEPTO No. 20152000038281 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de la reserva técnica para el pago de la prestación de Servicios de Salud del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Doctora
MARINA AZUCENA MEDINA SANDOVAL
Jefe División de Contabilidad (e)
Caja de Previsión Social de Comunicaciones - CAPRECOM
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500042192, mediante la cual solicita concepto sobre la aplicación que debe darse a la Resolución 00412 de 2015 proferida por la Superintendencia Nacional de Salud, frente a constitución de las Reservas Técnicas, así:

“(…)

De acuerdo con lo anterior, se indica que la Reserva Técnica afecta una cuenta por pagar contra una cuenta del costo, y tan solo puede ajustarse cuando se realice el pago total o parcial, lo cual significa que en los estados financieros se presume un doble registro de cuenta por pagar y el costo, una en la reserva técnica y otra en el registro de la factura, lo cual estaría alterando los resultados del ejercicio e iría en contravía del principio de Revelación, toda vez que lo conocido liquidado se debe reservar pero se liberará en el momento del pago efectivamente. (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala:

"(...)

FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)." (Subrayado fuera de texto).

En materia de competencias funcionales, el Gobierno Nacional, mediante la Ley 1314 de 2009, señaló las autoridades competentes en materia de regulación y normalización técnica contable y las facultades que ejercerán las autoridades de supervisión y control, así:

"(...) Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación (...)"

Parágrafo: En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados (...)"

"(...) Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta Ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

- Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.
- Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente Ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen (...)” (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 354 de 2007, adoptó el Régimen de Contabilidad Pública y se definió el ámbito de aplicación, así:

“(…)

Artículo 5. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público, en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del estado. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Adicional a lo anterior, se encuentra que el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece la obligación a las entidades contables públicas de producir y reportar información financiera a la Contaduría General de la Nación, así:

“(…)

Entidad Contable Pública. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto a los criterios y normas técnicas de reconocimiento y medición de los pasivos que deben observar las entidades contables públicas; el Plan General de Contabilidad Pública dispone lo siguiente:

“(...) Normas técnicas relativas a los pasivos. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representaran para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal (...)”

Pasivos estimados. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable (...)” (Subrayado fuera de texto).

Como complemento de lo anterior, es importante mencionar que a la fecha la Contaduría General de la Nación tiene listo para emitir una resolución mediante la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando en el Catálogo General de Cuentas, subcuentas en los pasivos, ingresos y gastos para el registro de las reservas técnicas, para las entidades encargadas de la administración del Sistema de Seguridad Social, así:

“(...)

Que se hace necesario incorporar, en el Catálogo General de Cuentas, subcuentas en los pasivos, ingresos y gastos para el registro de las reservas técnicas, el ajuste por desviación de siniestralidad según el mecanismo de la Cuenta de Alto Costo y las obligaciones por los servicios de salud no cubiertos con subsidios a la demanda originadas en la administración del Sistema de Seguridad Social en Salud (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Ministerio de Salud y Protección Social, mediante el Decreto 2702 de 2014, estableció la obligación de constituir y mantener actualizadas las reservas técnicas, las cuales deben acreditarse ante la Superintendencia Nacional de Salud, así:

“(...)

Artículo 7. Entidades a que hace referencia el artículo 2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, las cuales deberán acreditarse ante la Superintendencia Nacional Salud.

5) Reserva para obligaciones pendientes.

Tiene como propósito mantener una provisión adecuada para garantizar el pago de la prestación de la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que están a cargo de las entidades a artículo 2 del decreto.

Esta reserva comprende tanto los servicios de salud ya conocidos por la entidad como los ocurridos pero aún no conocidos, que hagan parte del plan obligatorio de salud y de los planes complementarios, así como de las incapacidades por enfermedad general.

1.1 Reserva de obligaciones pendientes. La reserva de obligaciones pendientes y conocidas se debe constituir en el momento en que la entidad se entere por cualquier medio, del hecho generador o potencialmente generador de la obligación.

La Superintendencia Nacional de Salud para efectos de la inspección vigilancia y control, definirá la clasificación y desagregación de estas reservas.

El monto de la reserva a constituir debe corresponder al valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para tal efecto (...)

1.2 La Reserva de obligaciones pendientes aún no conocidas, corresponde a la estimación del monto de recursos que debe destinar la entidad para atender obligaciones a su cargo ya causadas pero que la entidad desconoce.

Para la constitución de esta reserva se deben utilizar metodologías que tengan en cuenta el desarrollo de las obligaciones, conocidas como métodos de triángulos. Para el cálculo de esta reserva la entidad deberá contar como mínimo con tres (3) años de información propia y se deberá constituir mensualmente.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite establecer las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es necesario precisar que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, en el caso específico de su solicitud es pertinente señalar que la Contaduría General de la Nación carece de competencia para emitir conceptos y absolver consultas sobre la aplicación de la Resolución 000412 de 2015 expedida por la Superintendencia Nacional de Salud en su calidad de autoridad de supervisión; ya que no corresponde a una norma expedida por la Contaduría General de la Nación.

En segundo lugar, es importante señalar que la Contaduría General de la Nación (GNG), dentro de sus competencias legales y constitucionales asignadas por la Ley y la Constitución, ha establecido que CAPRECOM, en su calidad de entidad contable pública debe producir información financiera siguiendo los lineamientos del Régimen de Contabilidad Pública y reportar dicha información de acuerdo con los formatos y parámetros establecidos en la Resolución 354 de 2007, de la Contaduría General de la Nación. En este punto es importante señalar que CAPRECOM deberá reportar a la Superintendencia Nacional de Salud, la información financiera homologada según los parámetros establecidos por ese órgano de supervisión.

Ahora bien, para efectos de aplicar el tratamiento contable establecido por la CGN, para la constitución de las reservas técnicas a cargo de las entidades autorizadas para operar el aseguramiento en salud, ordenadas por el Decreto 2702 de 2014 se deberán observar los criterios y normas técnicas aplicables a los pasivos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

- **Obligaciones pendientes y conocidas**

CAPRECOM, deberá constituir esta reserva por el valor estimado en el momento en que se entere por cualquier medio del hecho generador o potencialmente generador de la obligación, afectando la subcuenta contable respectiva de la cuenta 6402 – ADMINISTRACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito la subcuenta contable respectiva de la cuenta contable 2790 – PASIVOS ESTIMADOS, PROVISIONES DIVERSAS. Ahora bien, una vez se configuren situaciones o eventos que conlleven a determinar un valor cierto de la obligación del pago por la operación del aseguramiento en salud, se deberá trasladar del pasivo estimado a la cuenta contable del pasivo 2550 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, contra la cual se registrará el pago cuando este se efectúe. Con este procedimiento se evita la generación de un doble impacto en los resultados.

- **Obligaciones pendientes no conocidas**

CAPRECOM, deberá constituir esta reserva por el monto de los recursos que se estime debe destinar para atender las obligaciones a su cargo ya causadas pero que se desconocen, para que una vez sea radicada la cuenta de cobro se proceda con la reclasificación con el reconocimiento del pasivo real por concepto de la administración de la seguridad social en salud, de la forma descrita en el párrafo anterior.

Los códigos contables a utilizar dentro del Catálogo de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, para el reconocimiento de la reserva técnica se darán a conocer en los próximos días mediante la expedición de una resolución, por parte de la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000042311 DEL 30-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Normas Técnicas relativas a los pasivos
	SUBTEMA	Improcedencia de registrar las cuentas por pagar presupuestales por concepto de anticipos pactados y no girados al final de la vigencia en las cuentas de balance o de resultado

Doctora
MARÍA DEL ROSARIO MENJURA VELANDIA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Unidad de Servicios Carcelarios y Penitenciarios USPEC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 6 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004845-2, en la que, ejerciendo el derecho de petición, solicita concepto frente a lo siguiente:

“La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC, a través del grupo de Contabilidad realizó un registro contable de los Anticipos (Contratos de obra celebrados entre el 11 al 24 de diciembre de 2014 y Recursos dados en Administración FONDECUN), afectando como contrapartida la cuenta por pagar Bienes y Servicios, con el fin de revelar la realidad financiera de la entidad a 31 de diciembre de 2014.

Porque el atributo contable Anticipos y Recursos dados en Administración solo revelan la afectación contable en el momento del pago, y estos se realizaron en el mes de marzo de 2015.

La Contraloría General de República en la Auditoria de la vigencia 2014, realizó hallazgos al respecto, manifestando que los Anticipos y Recursos dados en Administración se registraron con la contrapartida 3230- Resultados del Ejercicio, cuando el Estado de la Actividad Económica y Social de la Entidad reveló la situación

financiera en forma oportuna, y confiable sin afectar este estado, de acuerdo a los soportes contables en el registro de la obligación presupuestal.

“Hallazgo No. 59 Cuenta Deudores- Avance y Anticipos Entregados

El saldo de la cuenta 1420 Avances y Anticipos entregados que a 31 de diciembre de 2014, ascendió a la suma de \$150.177,2 millones que representa el 70.83% de la Cuenta Deudores, se encuentra sobrestimada en \$92.815.5 millones, debido a que se incluyeron valores de anticipos concertados o estipulados contractualmente pero no pagados, los cuales fueron, constituidos presupuestalmente como Cuentas por Pagar al cierre de la vigencia 2014 y solo hasta el mes de marzo de 2015 se efectuó el giro correspondiente tal y como se pudo verificar en los Registros de SIIF, situación que sobreestima la partida 1420 Avances y Anticipos Entregados, como la contrapartida 3230 Resultado del Ejercicio en \$92.81 5.5 millones”.

Hallazgo No. 60 Cuenta Deudores Recursos Entregados en Administración

*La cuenta 1424 Recursos Entregados en Administración a 31 de diciembre de 2014 se encuentra sobrestimada en \$13.587.6 millones, en razón a que dentro de su saldo quedo registrado el valor entregado al Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca “FONDECUN” por el valor mencionado, cuando realmente este valor quedó constituido en el rezago presupuestal de la vigencia 2014 y su pago efectivo se realizó en los meses de febrero y marzo de 2015, **situación que de igual manera sobreestima la cuenta 3230 Resultados del Ejercicio en el mismo valor.***

(...contraviene lo establecido en el Manual de Procedimientos emitido por la Contaduría General de la Nación y adoptado por la Resolución 356 de 2007...)

Por lo mencionado anteriormente, comedidamente solicito se nos informe si es pertinente realizar el registro contable o solamente informar en las notas a los estados financiero cuando la entidad celebra la contratación finalizando la vigencia y la Dirección del Tesoro Nacional no ha girados(SIC) los recursos a los terceros”.

CONSIDERACIONES

El artículo 89 del Decreto 111 de 1996, señala: “(...) Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios”.

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 61, 62, 117 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, expresa:

“3. Proceso Contable

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones

financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular.

(...)

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.

(...)

8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta". (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL:

"Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control”.

En cuanto a la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló: *“(…) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.*

CONCLUSIÓN

Tal como la Contaduría General de la Nación lo ha señalado en la doctrina contable pública, por ejemplo, en los Conceptos 20142000001971 del 14 de febrero de 2014 y 20142000009441 del 8 de abril de 2014, aunque la norma presupuestal establece que con los anticipos pactados en los contratos que no fueron girados a 31 de diciembre se debe constituir una cuenta por pagar presupuestal, se reitera que desde la perspectiva de la contabilidad patrimonial, únicamente cuando se gire el anticipo a la entidad o tercero beneficiario se debe reconocer en las cuentas de balance mediante un débito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En consecuencia, si la entidad requiere efectuar algún tipo de control y seguimiento sobre estos compromisos, debe registrar su trazabilidad en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la Cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, toda vez que no tienen efecto sobre los resultados y situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, y alternamente efectuar las revelaciones en las notas a los

estados contables, si el monto de la subcuenta supera el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

CONCEPTO No. 20152000043241 DEL 11-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos Estimados Cuentas De Orden
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Provisiones Pasivos Contingentes
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”

Doctora
LUZ MARINA PARRA CRISTANCHO
Coordinadora de Presupuesto y Contabilidad
Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda. – Canal TRECE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 6 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004855-2, en la que expone la siguiente situación, referida al reconocimiento de pasivos contingentes y/o provisiones por procesos judiciales que cursan en contra de la entidad, señalando lo siguiente:

“El Canal fue demandado dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, con una pretensión inicial por la suma de treinta y cuatro mil millones de pesos (34.000.000.000,00).”

El Tribunal Administrativo de Bogotá en primera instancia falló a favor de los intereses del Canal y denegó la totalidad de las pretensiones de la demanda.

El demandante interpuso recurso de apelación frente a la sentencia de primera instancia y el proceso actualmente se encuentra en el Consejo de Estado al despacho para sentencia de segunda instancia.

El Canal ha venido dando aplicación al libro II de Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública numeral 3. Reconocimiento de obligaciones, en cuanto a que se ha constituido la responsabilidad contingente en las cuentas de orden, partiendo del principio de prudencia para no afectar la estructura financiera del mismo y la viene revelando en las notas a los estados financieros.

Sin embargo, de manera atenta se solicita a la Contaduría General de la República nos indique ¿cuál es el tratamiento adecuado y oportuno para iniciar la provisión para contingencias por procesos judiciales a cargo de las entidades en circunstancias como la antes descrita?”

CONSIDERACIONES

- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.**

El marco conceptual del Régimen de la Contabilidad Pública, en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable, la aplicabilidad de los principios de contabilidad, prescribe:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

(...)

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...).

8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia

del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...) (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, establece:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo.” (...) (Subrayado fuera de texto).

- **En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, que hace parte del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por

la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 6.1.2, señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

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

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de septiembre de 2014, en el numeral 6 del Capítulo II Pasivos, establece lo siguiente:

- PROVISIONES

.1. Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. (Subrayado fuera de texto).

.2. Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (Subrayado fuera de texto).

El Las Capítulo III Activos y Pasivos Contingentes de las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 2, indica:

- **PASIVOS CONTINGENTES**

2.1 Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. (Subrayado fuera de texto).

- **Otras consideraciones**

El Artículo 3° de la Ley 819 de 2003, *reglamentado parcialmente por el Decreto Nacional 3800 de 2005*, en relación con la aprobación de las valoraciones de los diferentes pasivos contingentes que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones de las distintas entidades estatales, señala lo siguiente:

Artículo 3º. Pasivos contingentes. *Las valoraciones de los pasivos contingentes nuevos que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones cuyo perfeccionamiento se lleve a cabo con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 448 de 1998, serán aprobadas por la Dirección General de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se manejarán de acuerdo con lo establecido en dicha ley. La valoración de los pasivos contingentes perfeccionados con anterioridad a la vigencia de la citada Ley 448 de 1998, será realizada por el Departamento Nacional de Planeación, con base en procedimientos establecidos por esta entidad.*

En cumplimiento de tal disposición legal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público elaboró una Metodología “*Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales*” la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma, disponible en la página web del citado Ministerio: www.minhacienda.gov.co, link:

http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf

CONCLUSIONES

La evaluación del riesgo mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico respecto de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados a cargo de las entidades públicas, en consideración a que éstas no hacen parte de la regulación contable dado que se trata de aspectos de carácter administrativo, es competencia de éstas. Por tanto, a las instancias competentes de cada entidad les corresponde evaluar, decidir e incorporar en sus políticas institucionales un modelo con tal propósito, que sirva de soporte para garantizar el adecuado reconocimiento contable.

Ahora bien, si lo consideran pertinente, las entidades contables públicas pueden aplicar metodologías similares a la expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con la denominación *Metodología “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales”* la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma.

El citado modelo para la “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las Entidades Estatales”, es una propuesta metodológica para la cuantificación del pasivo contingente, para lo cual será necesario contar con una base de datos histórica estandarizada, de donde se puedan obtener todos los componentes para la aplicación de la misma. De no contar con la totalidad de los componentes en un determinado periodo, se precisará de la aplicación paulatina de la metodología de valoración. A este instrumento se puede acceder en la dirección web: www.minhacienda.gov.co, link:

- http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf

6) En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.

De conformidad con lo señalado en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias”, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para el registro de las provisiones por procesos legales adelantados en contra de las entidades contables públicas se requiere establecer el resultado de la evaluación del riesgo producto de la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o por el estado del proceso, en la

medida que ello permite determinar la probabilidad de ocurrencia de una decisión o fallo en contra de la entidad.

En consecuencia, el cálculo de la provisión para las demandas en contra de la entidad dependerá del resultado que arroje la aplicación de la metodología adoptada por cada entidad contable pública, la cual, además de medir la probabilidad del riesgo de fallo en contra de la misma y establecer una estimación monetaria de la posible obligación.

Si el resultado de la aplicación de modelo adoptado señala que probabilidad del riesgo de fallo en contra es mayor a que ocurra lo contrario, la entidad reconocerá un pasivo estimado mediante un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

7) En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administren ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.

Como se indicó en el apartado anterior, la formulación de metodologías de reconocido valor técnico para determinar, en condiciones de incertidumbre, la probabilidad que se presenten fallos o decisiones contrarias a los intereses de la entidad en el marco de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, que sirva de herramienta, entre otros propósitos, para garantizar el adecuado reconocimiento contable, no hacen parte de la regulación contable dada que ello conforma aspectos administrativos, razón por la cual corresponde a cada entidad contable pública evaluar, decidir e incorporar en sus políticas institucionales una metodología propia para tal efecto.

En consecuencia, con base en la información disponible al cierre de periodo, deberá considerar si la probabilidad que el Consejo de Estado, en relación con el caso objeto de consulta, tome una determinación contraria a los intereses de la Empresa, y si tal probabilidad es mayor a que ocurra lo contrario.

Para determinar tal probabilidad, en la metodología que adopte la entidad se deberá considerar, entre otras variables, la razonabilidad y/o expectativa de éxito del demandante frente a los hechos y normas en las que se fundamenta; la consistencia y solidez de los hechos frente a las pruebas que se aportan y se practican para la defensa del proceso; la presencia de riesgos procesales y; realizar un estudio del nivel de jurisprudencia relacionada con los fallos judiciales favorables en casos similares o en igualdad de condiciones al que se está valorando.

De conformidad con lo anterior, al verificar la información disponible para establecer si existe o no una obligación presente en relación con el proceso objeto de consulta, mediante la aplicación de una metodología de reconocido valor técnico para la valoración,

si la entidad llega a la conclusión que la probabilidad de tener una obligación presente es mayor a no tenerla, deberá reconocerse una provisión, en caso contrario reconocerá un pasivo contingente.

CONCEPTO No. 20152000044831 DEL 04-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados Cuentas de orden deudoras - Derechos contingentes Cuentas de orden acreedoras - Responsabilidades contingentes
	SUBTEMA	Tratamiento contable de procesos sancionatorios en contra y de contrademandas

Doctora
SANDRA JULIANA VILLAMARIN GUZMAN
Coordinadora Grupo de Recursos Financieros
Agencia Nacional de Minería
Ciudad.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004750-2 mediante la cual solicita concepto sobre el registro de una cuenta por cobrar de recursos de regalías que fueron embargados en el año 2009 por la Secretaría de Gobierno Municipal de Barrancas, para lo cual cita los antecedentes del proceso y lo que se pretende:

- “1. El día 27 de Febrero de 2009 el Secretario de Gobierno Municipal de Barrancas, solicitó información por cuanto al parecer no había sido recibida la comunicación en donde INGEOMINAS, dio respuesta al derecho de petición, en esta comunicación se advierte sobre la formulación de pliego de cargos e igualmente, se informa de la presunta facultad sancionatoria que ostenta dicha Secretaría, sustentando su facultad en lo dispuesto en el Estatuto Tributario, normas aplicables en este tema, teniendo en cuenta la naturaleza no tributaria de las regalías.*
- *El día 4 de marzo de 2009 INGEOMINAS da respuesta a la Alcaldía de Barrancas informando la fecha en que se había dado respuesta al derecho de petición, evidenciándose el interés en que la Secretaría de Hacienda del Municipio, obtuviera la respuesta frente a la información solicitada.*

- *Mediante Resolución No.033 de 2009, el Secretario de Hacienda del Municipio de Barrancas formuló pliego de cargos en contra de INGEOMINAS, por incurrir en mora para suministrar la información solicitada, así como la omisión de algunas solicitudes realizadas por la Secretaría.*
- *El día 6 de Mayo de 2009 INGEOMINAS responde al pliego de cargos formulado por esa Secretaría.*
- *El día 6 de mayo la Secretaría de Hacienda, por medio de la Resolución No.046 del 2009, impone a INGEOMINAS multa por la suma de \$400 millones, por la presunta omisión e incumplimiento del deber y obligación oficial de presentar la información precisa referente a las regalías de carbón.*
- *El 6 de julio de 2009, dentro del término legal INGEOMINAS interpuso recurso de reposición en contra de la Resolución No.046 de 2009 ante el Secretario de Hacienda Municipal de Barrancas.*
- *El 16 de Julio de 2009 la Secretaría de Hacienda del Municipio de Barrancas, resuelve el recurso interpuesto por INGEOMINAS, confirmando la decisión de multar a INGEOMINAS.*
- *El 20 de Agosto de 2009, INGEOMINAS se notificó personalmente de la resolución por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.*
- *El 25 de agosto de 2009 la Secretaría de Hacienda del Municipio de Barrancas libra mandamiento de pago contra INGEOMINAS por la suma de \$400 millones.*
- *El 25 de Septiembre de 2009 el Tesorero municipal de Barrancas libra orden de embargo por valor de \$800 millones dirigida a dos de los Bancos donde INGEOMINAS tiene depositados los recursos y dio la casualidad que estos recursos corresponden a Regalías, recursos que son inembargables.*
- *El 14 de Octubre de 2009 el Municipio de Barrancas emitió auto por medio del cual se liquidó el crédito y costas del proceso por un valor de \$468.170.000.*
- *Teniendo en cuenta la orden de embargo de las cuentas y que los Bancos procedieron a dar cumplimiento, INGEOMINAS procedió a registrar en Noviembre del año 2009, la cuenta por cobrar al Municipio de Barrancas, así:*

DEBITO: 147013 EMBARGOS JUDICIALES \$800.000.000

CREDITO: 111006 BANCOS \$800.000.000

- *Ante la inconformidad por la actuación del Municipio de Barrancas, INGEOMINAS presentó solicitud de revocatoria directa de la Resolución No.045 de 2009, solicitud de reconsideración, sin respuesta favorable para la entidad; a su vez presentó Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho la cual fue rechazada con auto del 28 de enero con auto del 28 de enero de 2010, emitido por el Tribunal Contencioso Administrativo de la Guajira.*
- *El 19 de Marzo de 2010, INGEOMINAS teniendo en cuenta el resultado del pliego de cargos interpuesto por el Municipio de Barrancas, denuncia penalmente en contra*

- del Secretario de Hacienda del Municipio de Barrancas Guajira, por el presunto delito de prevaricato por acción.*
- *Mediante el Decreto 4131 de 2011, por medio del cual se cambia de naturaleza jurídica a INGEOMINAS de establecimiento público a Instituto Científico y Técnico denominado Servicio Geológico Colombiano, se estable(sic) en su Artículo 14 la transferencia de los procesos judiciales; en los que sea parte INGEOMINAS, quedarán a cargo del Servicio Geológico Colombiano salvo aquellos que por su naturaleza, objeto o sujeto procesal deban ser adelantados por la Agencia Nacional de Minería (ANM), los cuales le serán transferidos una vez esta entidad entre en operación.*
 - *De igual forma, se expidió el Decreto 4134 de 2011, a través del cual se crea la Agencia Nacional de Minería - ANM como nueva autoridad minera, a quien en virtud de los mencionados decretos, mediante Acta No.1 y oficio de fecha Diciembre 27 de 2013, el Servicio Geológico Colombiano le hace entrega a la ANM entre otros Procesos el de la Denuncia Penal en contra del Secretario de Hacienda del Municipio de Barrancas Guajira, por el presunto delito de prevaricato por acción.*
 - *A finales del año 2014 en una de las mesas de trabajo que ha venido adelantando el Servicio Geológico Colombiano y la Agencia Nacional de Minería, relacionadas con la entrega y cruce de cuentas contables y partidas conciliatorias, el Servicio Geológico manifestó tener pendiente de entrega la cuenta por cobrar al Municipio de Barrancas registrada como lo mencionamos anteriormente en Noviembre del año 2009 y cuya demanda fue resuelta en el 28 de enero de 2010, con el rechazo de la solicitud de revocatoria presentada por el entonces INGEOMINAS.*

Teniendo en cuenta lo anterior, la Agencia Nacional de Minería no ha recibido esta cuenta por cobrar, debido a que la cuenta que pretende entregar está relacionada con una acción jurídica diferente a la entregada en el Acta No.1, mencionada anteriormente en el numeral 16.

El Área Financiera de la ANM, considera que esta cuenta por cobrar debió ser cancelada en el momento en que el Tribunal Contencioso Administrativo de la Guajira, rechazó la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho (28 de enero de 2010), contra una cuenta de Contingencias.”

Por lo anterior, se reitera la solicitud del concepto para dar claridad a los registros de cada una de las Entidades debió realizar para dar celeridad y cumplimiento a las obligaciones establecidas en las normas de creación de las entidades.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El tratamiento contable de los sucesos planteados en su comunicación se soporta en el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP en el cual se indica la definición del principio de prudencias así:

*“120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.”* (Subrayado fuera de texto).

En cumplimiento de este principio, las normas técnicas relativas a los pasivos estimados y a las cuentas de orden, contenidas en los numerales 9.1.2.6 y 9.1.5 del PGCP prescriben lo siguiente:

*“233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.

(...)

*“307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

308. *Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.*

309. *Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.* (Subrayado fuera de texto).

Habida cuenta de que las situaciones de cálculo y registro de los derechos u obligaciones originados en procesos legales generan dificultades, la Contaduría General de la Nación, desarrollo e incorpora en el capítulo V del Manual de procedimientos del RCP, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, que establece lo siguiente:

“1. APLICACIÓN CONTABLE EN PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES

Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado.

(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad.

2. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia definitiva deniegue las pretensiones demandadas por la entidad contable pública, se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

(...)

6. RECONOCIMIENTO DE EMBARGOS

(...)

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada y el banco informa a la entidad sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la entidad contable pública debe revelar la condición de estos recursos en cuentas de orden deudoras, registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)

7. APERTURA DEL TÍTULO JUDICIAL

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante. En consecuencia, se cancelan las cuentas de orden registradas en el reconocimiento del embargo, para lo cual la entidad contable pública o la DGCPN, según corresponda, debita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

8. PAGO DE LA SENTENCIA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si el valor de la liquidación final del crédito judicialmente reconocido determinado en sentencia condenatoria se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, menor o mayor que la liquidación definitiva:

- *Cuando el valor de la sentencia es igual al valor del título judicial, se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, con crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.*

(...)

43. *Si el valor de la sentencia es menor al valor del título judicial se registra un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, quedando un saldo en esta última cuenta, que se cancelará cuando se reciba el efectivo. Para el efecto se registra un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.*

Tratándose de entidades del nivel nacional, donde el título judicial fue constituido con recursos de la DGCPN, el sobrante se consigna en la cuenta única nacional y, en consecuencia, la entidad contable pública abona al préstamo gubernamental recibido, por

lo cual se debita la subcuenta 230606-Créditos de tesorería, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y se acredita la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Por su parte, si la entidad contable pública pertenece al SIIF aplica el procedimiento de recaudo definido en el sistema SIIF para cancelar el saldo del depósito judicial. Adicionalmente, abona al préstamo con un débito a la subcuenta 230606-Créditos de tesorería, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, con crédito a la subcuenta 472211-Sobrantes de títulos judiciales, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. De otro lado, la DGCPTN aplica el procedimiento de recaudo definido en el sistema y adicionalmente afecta el préstamo gubernamental otorgado a la entidad contable pública, por lo cual debita la subcuenta 572211-Sobrantes de títulos judiciales, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acredita la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al gobierno general, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES.

9. CANCELACIÓN DEL CRÉDITO DE TESORERÍA

En todos los casos, cuando el pago de la sentencia se haya realizado con el título judicial constituido con recursos de la DGCPTN, debe cancelarse el crédito de tesorería originado en el embargo, para lo cual la entidad contable pública del nivel nacional registra un débito en la subcuenta 230606-Créditos de tesorería, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta 472207-Cancelación de sentencias y conciliaciones, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público registra un débito en la subcuenta 572207-Cancelación de sentencias y conciliaciones, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito a la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al gobierno general, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el Catalogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP, incorporó la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y 9121-OBLIGACIONES POTENCIALES con las siguientes descripciones respectivamente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones

contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314-Provisión para Contingencias.

(...)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado por concepto de subvaluación y/o expectativas de nuevas obligaciones. Tratándose de los fondos de reservas registra el valor del cálculo actuarial estimado a su cargo, del año 11 en adelante.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990509-Obligaciones Potenciales.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que INGEOMINAS con la notificación de la Resolución No.033 de 2009 de la Secretaria de Hacienda del Municipio de Barrancas, mediante la cual se formuló pliego de cargos en contra, debió realizar a lo largo del proceso, análisis de riesgo sobre los impactos financieros que implicaba dicha resolución.

Si del análisis se hubiera concluido que la probabilidad fuera baja, dicha situación se debió controlar en cuentas de orden contingentes, registrando un débito en la subcuenta 990509-Obligaciones, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 912190-Otras obligaciones potenciales, de la cuenta 9121-OBLIGACIONES POTENCIALES.

Cuando del análisis se hubiera concluido que existía probabilidad de que el fallo saliera en contra, se debió reconocer un gasto por provisión registrando un débito en la subcuenta 531402-Obligaciones potenciales, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y crédito en la subcuenta 271006-Obligaciones potenciales, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Alternamente debió procederse a reversar las cuentas de orden anteriormente señaladas.

Si con ocasión de la notificación de la Resolución No. 046 de la Secretaria de Hacienda del Municipio de Barrancas, del 2009 del 6 de mayo de 2012, que impuso a INGEOMINAS multa por \$400 millones, se evidenciaba que la materialización del riesgo era alta,

independientemente de que la entidad se reservó el derecho de interponer los recursos de ley, razón por la cual si se hubiera reconocido el gasto por provisión y si el valor estimado hubiera sido diferente al de la resolución, correspondería realizar el ajuste del valor..

El 20 de Agosto de 2009, con la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y teniendo en cuenta que en su momento no se hizo uso de más recursos, INGEOMINAS debió debitar la subcuenta 271006-Obligaciones potenciales, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acreditar la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, e iniciar los trámites administrativos para realizar su pago.

El 25 de septiembre de 2009 cuando el Tesorero municipal de Barrancas libró orden de embargo por valor de \$800 millones, INGEOMINAS debió reconocer esta situación registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Con la notificación por parte del banco de la constitución del título judicial, INGEOMINAS debió cancelar las cuentas de orden registradas anteriormente para el reconocimiento de la orden del embargo, debitando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y simultáneamente registrar un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Este registro se debió realizar en este momento y no en el mes de noviembre como se informa en su comunicación.

Con la notificación del auto del 14 de octubre de 2009, por medio del cual el Municipio de Barrancas liquidó el crédito y las costas del proceso por valor de \$468.170.000, el Instituto debió causar el gasto por las costas del proceso registrando un debito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y un crédito en la subcuenta 24252-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. Simultáneamente se debió cancelar las obligaciones con un débito en las subcuentas 246090-Otros créditos judiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y 24252-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y un crédito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Cuando se recibió o se dispuso del efectivo restante, se debió registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, momento en el cual la cuenta por cobrar reconocida en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA dejó de existir y por consiguiente no puede ser objeto de entrega a otra entidad, excepto que aún no se hubiera recibido el efectivo restante, es decir, la diferencia entre los \$800.000.000 embargados y los \$468.170.000 que cobró el municipio.

No obstante lo anterior, toda vez que INGEOMINAS posteriormente presentó Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho ante el Tribunal Contencioso Administrativo de la Guajira, la cual fue rechazada, debió reconocer con la presentación de la acción, un derecho contingente, y con la emisión del rechazo mediante el auto del 28 de enero de 2010, se debió reversar dicho reconocimiento.

Por último, el 19 de Marzo de 2010, cuando INGEOMINAS denunció penalmente al Secretario de Hacienda del Municipio de Barrancas Guajira, por el presunto delito de prevaricato por acción y en la medida que dicha demanda lleve implícita un restablecimiento de derechos y pueda ser cuantificada, se debió registrar un derecho potencial con un débito en las subcuentas 812003-Penales, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se debe actualizar de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor. Este hecho debió ser informado a la entidad que absorbió este tipo de negocios, para que lo incorporara en su contabilidad y realizara los procedimientos pertinentes.

CONCEPTO No. 20152000046651 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados Gastos de administración Obligaciones laborales y de seguridad social integral
	SUBTEMA	Reconocimiento del pasivo pensional de las entidades liquidadas en las entidades responsables según la Resolución 633 de 2014

Doctora
GINA DEL ROSARIO NÚÑEZ POLO
Subdirectora Financiera
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 24 de noviembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005625-2, mediante la cual plantea inquietudes relacionadas con el Procedimiento adoptado por la Resolución 633 de 2014, para el reconocimiento del pasivo pensional a cargo de las entidades responsables del mismo.

Específicamente en los siguientes aspectos:

- De acuerdo con el procedimiento para reconocer el pago de las cuotas partes de pensiones, *No se estaría incurriendo en doble contabilización del gasto al constituir la provisión y el pasivo real o ya no se hace provisión.*
- Respecto del reconocimiento de la nómina de pensionados ¿no se estaría reconociendo doble gasto por amortización del cálculo actuarial y por el pago de la nómina de pensionados? El Mintic no tiene apropiado presupuesto para el pago del pasivo pensional ni cuenta con Reserva financiera actuarial que respalde el pasivo, en tal caso, ¿cómo se cancela el pasivo real causado?
- ¿Qué se constituye como pasivo pensional contingente y cuál es el tratamiento contable?
- Los recursos presupuestales para atender el pasivo pensional de las entidades liquidadas son apropiados en el presupuesto del Ministerio del Trabajo y el pago se realiza a través del Fopep, por lo que no corresponde al Mintic registrar esta obligación que ya ha sido causada en el Ministerio del Trabajo.
- En espera de la modificación al Decreto 3056, artículos 5 y 8, en el cual se estableció que el reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional está a cargo de la UGPP, no se ha registrado el cálculo actuarial del pasivo pensional de las entidades adscritas y liquidadas.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma técnica relativa a los pasivos estimados señala en los párrafos 233, 234 y 235 del Plan General de Contabilidad Pública, lo siguiente:

*“233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.”

Por su parte, el artículo 4º de la Resolución 633 de 2014, incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, el cual señaló:

“Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a (...) También son responsables del pasivo pensional, las entidades que, por disposiciones legales, asumen obligaciones pensionales, incluidas las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las

subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

7. PAGO DE OBLIGACIONES PENSIONALES DE ENTIDADES DEL NIVEL NACIONAL A TRAVÉS DE TERCEROS

Cuando se realicen pagos de obligaciones pensionales de entidades del nivel nacional a través de la DGCPTN, del Fopep o de otro tercero, se aplicarán los registros contables que se definen a continuación, dependiendo de la entidad que tiene autorizado el gasto y de la entidad que tiene la función de hacer el pago.

7.1 Pago de obligaciones pensionales a través de la DGCPTN

Cuando la entidad responsable del pasivo pensional, previa causación de la obligación pensional, ordene el pago a través de la DGCPTN, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

7.2 Pago de obligaciones pensionales a través de Fopep con recursos de este Fondo

Con el traslado de los recursos de la DGCPTN al Fopep, la DGCPTN registra un débito a la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Ministerio de Trabajo, previa causación de la obligación pensional, registra un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, el Fopep registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el Fopep realiza los pagos a los beneficiarios, registra un débito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Ministerio de Trabajo registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

7.3 Traslado de recursos de la entidad responsable del pasivo pensional para que el Fopep realice el pago

Cuando la entidad responsable del pasivo pensional, previa causación de la obligación pensional, traslada los recursos al Fopep, registra un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte el Fopep registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el Fopep realiza el pago a los beneficiarios debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad responsable de la obligación pensional debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acredita la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los registros definidos para el Fopep aplicarán para las entidades que realicen funciones similares a las de este Fondo en relación con el pago de pensiones.

7.4 Pagos de la entidad responsable del pasivo pensional que se realizan a través de entidades diferentes al Fopep

Con el traslado de recursos con asignación presupuestal de la entidad responsable del pasivo pensional hacia la entidad que realizará el pago, la DGCPN registra un débito a la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad responsable del pasivo pensional y ejecutora del presupuesto, previa causación de la obligación pensional, registra un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Con la recepción de los recursos, la entidad que realizará el pago registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que realiza el pago debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad responsable del pasivo pensional realiza un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2

En relación con el reconocimiento en el gasto de la nómina de pensionados y de la amortización del cálculo actuarial, la concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, como son:

- a. El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional que adquieren las personas, en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.
- b. El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está dando por el reconocimiento a favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que

deben reconocer el valor presente de las obligaciones pensionales futuras. Este aspecto debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos como respaldo al pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperar a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial, hasta cuando esta se realice en su totalidad, de modo que en ese momento el gasto se afecte por las variaciones del cálculo actuarial y el pasivo estimado por el valor de la nómina a pagar.

Por tanto, debe realizarse la amortización del cálculo actuarial según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 4º. de la Resolución 633 de 2014, mediante un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

En cuanto a la nómina de pensionados, se causará mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, la cual se cancelará conforme a lo dispuesto en el numeral 7 de la Resolución antes referida, cuando el pago se realiza a través de terceros.

Pregunta 3.

Como quiera que su solicitud no aporta explicación de cuándo presenta un pasivo pensional contingente, término no empleado en la regulación expedida, es necesario que esa entidad aporte los elementos necesarios del contexto particular, para definirles el procedimiento contable que pueda corresponder a las situaciones que están enmarcando en ese concepto.

Pregunta 4.

De acuerdo con lo señalado por la Resolución 633 de 2014, cuando existan pasivos pensionales de entidades liquidadas, tales obligaciones deberán reconocerlas contablemente las entidades a las cuales se encontraba adscrita o vinculada la entidad liquidada, a efecto de revelar en la contabilidad de la Nación las obligaciones que por este concepto no venían registrándose.

Ahora bien, si legalmente la entidad de manera particular tiene a su cargo el reconocimiento del pasivo pensional de una entidad liquidada, aplicará la respectiva norma, aclarando que el reconocimiento está referido al registro del pasivo, con independencia del origen de los recursos y de la entidad que realiza el pago, para lo cual deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 7 de la Resolución 633 de 2014 que determina el pago de obligaciones pensionales de entidades del nivel nacional a través de terceros.

Pregunta 5.

En relación con la modificación al Decreto 3056 de 2013, en el cual se indicó que el reconocimiento del pasivo pensional estaría a cargo de la UGPP, aún se encuentra en proceso de estudio para la expedición del nuevo Decreto, por lo que entre tanto se expida la norma, el Ministerio de las Tecnologías de la Información y las comunicaciones reconocerá el pasivo pensional de las entidades liquidadas que correspondan a ese sector.

CONCEPTO No. 20152000046661 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados Gastos de administración Otros activos Obligaciones laborales y de seguridad social
	SUBTEMA	Reconocimiento pasivo pensional entidades liquidadas.

Doctor
JUAN CARLOS ALBADÁN CORTES
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 20 de noviembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005581-2, mediante la cual solicita aclaración respecto del procedimiento señalado por la Resolución 633 de 2014, para el reconocimiento del pasivo pensional del INURBE, que actualmente presenta esa entidad.

En particular la entidad pregunta:

1- En qué momento se cancela el saldo de la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar y si la cuenta a utilizar es la 510207-Cuotas partes de pensiones.

2- El cálculo actuarial aprobado por el MHCP, comprende los derechos pensionales y prestaciones económicas reconocidas legalmente por el ICT, por el INURBE y las pagadas por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana en Liquidación y por el Patrimonio Autónomo de Remanentes del INURBE en liquidación. Dicho cálculo tiene dos componentes, Pasivo pensional y pasivo pensional contingente. La entidad consulta si los dos conceptos deben registrarse en el concepto de pensiones actuales.

3- En relación con el procedimiento señalado en la Resolución 633 de 2014,

44. ¿Al realizar la amortización del cálculo actuarial y al registrar la nómina se estaría reconociendo un doble gasto?

45. ¿Cuándo se cancela el saldo débito de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES? Y ¿cuándo se constituye el pasivo real?

46. El presupuesto del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no tiene asignada partida con destino al pago de este pasivo pensional. Los recursos fueron entregados por las entidades liquidadas al MHCP, entidad que realiza el traslado para el pago al FOPEP de los valores apropiados en el presupuesto del Ministerio del Trabajo, en donde, según la entidad, debería registrarse la obligación pensional.

47. Los recursos necesarios para el pago de las pensiones, con base en el cálculo actuarial aprobado por el MHCP, fueron entregados en mayo de 2015 por el Par Inurbe al Fondo de Pensiones públicas del Nivel Nacional, específicamente a la Dirección General del Tesoro Nacional. ¿Cuál debe ser el registro contable que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio debe realizar para el reconocimiento de la Reserva Financiera?

4- En mesa trabajo realizada por CGN con diferentes entidades, se acordó la modificación de los artículos 5 y 8 del Decreto 3056 de 2013, en el cual se estableció que el reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional de estas entidades estaría a cargo de la UGPP, pregunta, ¿cuál es el decreto que modificó el decreto mencionado y en el cual se asigna esta función a los Ministerios que han recibido pasivos pensionales de entidades liquidadas?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 18, 19 y 20 del Decreto 554 de 2003, mediante el cual se dispuso la liquidación del INURBE en relación con los pasivos pensionales señaló:

“Artículo 18. Traslado del pago de pensiones. El Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, FOPEP, asumirá el pago de las pensiones legalmente reconocidas por el Instituto de Crédito Territorial, ICT, o por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, y las pagadas en la actualidad por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación que se originan en un fallo judicial, una vez el Consejo Asesor del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, verifique el cumplimiento de los requerimientos que se efectúen para el efecto y autorice el respectivo traslado.

Artículo 19. Cálculo actuarial. El Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación presentará para la respectiva aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General del Presupuesto Público Nacional, con el concepto previo de la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social de este Ministerio, el cálculo actuarial correspondiente a los pasivos pensionales de que trata el presente decreto. El cálculo actuarial debe contemplar los costos de administración que corresponden al 1.2% del valor del pasivo.

Parágrafo. Sin perjuicio de la responsabilidad de hacer y presentar el cálculo actuarial de manera completa y correcta, en el evento en que se encuentren personas no incluidas en el cálculo actuarial, será necesario efectuar previamente los ajustes que en éste tengan lugar, para el pago de las respectivas pensiones. Sin dichos ajustes el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, no podrá realizar el respectivo pago de las mesadas pensionales. En tales casos, la entidad en liquidación deberá cumplir las obligaciones pensionales que le correspondan con cargo a sus recursos, hasta tanto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público apruebe la inclusión en el respectivo cálculo. Para el efecto, el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, deberá cruzar cada seis (6) meses la nómina general de pensionados con el cálculo actuarial respectivo y aplicar los mecanismos de control que establezca el Consejo Asesor del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep.

Artículo 20. Financiación del pago de las obligaciones pensionales. El Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación, con base en el cálculo actuarial aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General del Presupuesto Público Nacional, entregará al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, los recursos necesarios para el pago de las pensiones, recursos que no podrán ser inferiores al valor de dicho cálculo.

Las sumas recibidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General del Tesoro Nacional - serán administradas de conformidad con las normas vigentes en una subcuenta denominada «Pensiones-Inurbe», que deberá destinarse exclusivamente al pago de las obligaciones pensionales.»

Por su parte el Decreto 3571 de 2011, “por el cual se establecen los objetivos, estructura, funciones del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y se integra el Sector Administrativo de Vivienda, Ciudad y Territorio” en los artículos 37 y 38 señala:

“ARTÍCULO 37. OBLIGACIONES PENSIONALES. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) asumirá la administración, en los términos de los artículos 1o y 2o del Decreto 169 de 2008, de los derechos pensionales y prestaciones económicas legalmente reconocidas por el Instituto de Crédito Territorial (ICT), por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana (Inurbe), y las pagadas por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana en Liquidación y por el Patrimonio Autónomo de Remanentes del Inurbe en Liquidación.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio desarrollará las actividades inherentes a la administración y pago de los derechos y obligaciones pensionales antes mencionadas hasta la fecha en que la UGPP las reciba y las pensiones pasen a ser pagadas por el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (Fopep) teniendo en cuenta lo establecido por el Decreto-ley [254](#) de 2000 y demás normas pertinentes. Para ello, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio definirá en conjunto con la UGPP el plan de trabajo correspondiente y esta última le hará seguimiento al avance de la gestión. El plan de trabajo deberá prever el plazo dentro del cual será asumido por la UGPP el reconocimiento de las pensiones y administración de la nómina. En caso de que al culminar el plazo previsto no se haya cumplido con el plan de trabajo acordado se entregará por el Ministerio a la UGPP y se levantará un acta del estado en que se entrega y se recibe.

ARTÍCULO 38. TRASLADO DE RECURSOS AFECTOS AL PASIVO PENSIONAL. El pago de las obligaciones pensionales legalmente reconocidas por el Instituto de Crédito Territorial (ICT), por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana (Inurbe), y las pagadas por el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana en Liquidación y por el Patrimonio Autónomo de Remanentes del Inurbe en Liquidación, continuarán financiándose con los recursos con que cuenta el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, hasta la fecha en que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio desarrolle las actividades a que se refiere el párrafo transitorio del artículo anterior. Una vez se dé el traslado a la UGPP para que las pensiones sean pagadas por el Fopep se entregarán los recursos con que cuenta el Patrimonio Autónomo de Remanentes del Inurbe en Liquidación al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de

Crédito Público y del Tesoro Nacional, para que sean administrados de conformidad con las normas vigentes en una subcuenta denominada “Pensiones-Inurbe”.

En relación con la normatividad contable pública, el artículo 4º de la Resolución 633 de 2014, incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, el cual señaló:

“Para efectos de este procedimiento, las entidades responsables del pasivo pensional corresponden a (...) También son responsables del pasivo pensional, las entidades que, por disposiciones legales, asumen obligaciones pensionales, incluidas las entidades gubernamentales responsables de las obligaciones pensionales de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas.

1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

4. REGISTRO DE LA RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL

La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que la entidad responsable del pasivo pensional ha destinado a la atención de las obligaciones pensionales, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia.

Los activos destinados para el pago de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad se revelarán en las subcuentas de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. (...).

Con posterioridad a la reclasificación de los activos como reserva financiera actuarial, se aplicarán, a cada uno de ellos, las normas técnicas y procedimientos de acuerdo con la naturaleza del activo, registrando a nivel auxiliar los conceptos de depreciación, valorización y provisión.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

- En qué momento se cancela el saldo de la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar y si la cuenta a utilizar es la 510207-Cuotas partes de pensiones.

El saldo de la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar, disminuye con la amortización de la provisión, para lo cual acredita esta subcuenta con el valor a amortizar calculado conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del procedimiento señalado en las consideraciones, y debita la subcuenta 510207-Cuotas partes de

pensiones, cuando se trata de pensiones actuales o 520310-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones, si corresponden a pensiones futuras.

Efectivamente las subcuentas a utilizar son las aquí señaladas.

- *La entidad consulta si los conceptos de pasivo pensional y pasivo pensional contingente, deben registrarse en el concepto de pensiones actuales*

Como quiera que su solicitud no aporta explicación de cuándo presenta un pasivo pensional contingente, término no empleado en la regulación expedida, es necesario que esa entidad aporte los elementos necesarios del contexto particular, para definirles el procedimiento contable que pueda corresponder a las situaciones que están enmarcando en ese concepto.

3- En relación con el procedimiento señalado en la Resolución 633 de 2014,

- *¿Al realizar la amortización del cálculo actuarial y al registrar la nómina se estaría reconociendo un doble gasto?*

La concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, como son:

- El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional que adquieren las personas, en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.

- El reconocimiento diferido del impacto colateral que se ésta dando por la vinculación presente y futura, a favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer estas obligaciones pensionales. Este aspecto debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos como respaldo el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperar a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial, hasta cuando esta se realice en su totalidad, de modo que en

el futuro el gasto se afecte por las variaciones del cálculo actuarial y el pasivo estimado por el valor de la nómina a pagar.

- *¿Cuándo se cancela el saldo débito de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES? Y ¿Cuándo se constituye el pasivo real?*

El saldo débito de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, corresponde al valor de los cálculos actuariales de pensiones actuales y futuras pendientes de amortizar y al valor de las cuotas partes pendientes de amortizar, saldo que disminuirá con las amortizaciones del cálculo actuarial, conforme al procedimiento ya señalado, así como con las disminuciones del cálculo actuarial por efecto de su actualización.

El pasivo real se constituye con el registro de la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito en la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Según puede observarse por esta transacción ya no afecta la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

- *El presupuesto del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no tiene asignada partida con destino al pago de pasivo pensional y los recursos fueron entregados por las entidades liquidadas al MHCP, de donde se realiza el traslado al FOPEP para el pago de la nómina, valores apropiados en el presupuesto del Ministerio del Trabajo, por lo que considera que este último Ministerio, debería registrar la obligación pensional.*

De acuerdo con lo señalado por la Resolución 633 de 2014, cuando existan pasivos pensionales de entidades liquidadas, estas obligaciones deberán reconocerlas contablemente las entidades a las cuales se encontraba adscrita o vinculada la entidad liquidada, a efecto de revelar en la contabilidad de la Nación las obligaciones que por este concepto no venían registrándose.

Ahora bien, si una norma específica de manera particular indica que una entidad deberá realizar este reconocimiento, aplicará la respectiva norma, tal el caso del párrafo transitorio del artículo 37 del decreto 3571 de 2011, según el cual el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio desarrollará las actividades inherentes a la administración y pago de los derechos y obligaciones pensionales del Inurbe, hasta la fecha en que la UGPP las reciba y las pensiones pasen a ser pagadas por el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (Fo pep).

- *Los recursos necesarios para el pago de las pensiones, con base en el cálculo actuarial aprobado por el MHCP, fueron entregados en mayo de 2015 por el Par*

Inurbe al Fondo de Pensiones públicas del Nivel Nacional, concretamente a la Dirección General del Tesoro Nacional. ¿Cuál debe ser el registro contable que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio debe realizar para el reconocimiento de la Reserva Financiera?

Acorde con lo expresado en su consulta, los recursos para atender al pago del pasivo pensional del INURBE trasladados a la Dirección General del Tesoro, constituirán la reserva financiera actuarial a reconocer por esa entidad, en consideración a que al registrar el pasivo pensional de la entidad liquidada de igual manera debe revelar los recursos que soportan el pago de las obligaciones pensionales, para lo cual se utiliza la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. Es pertinente indicar que el Ministerio coordinará con la Dirección General del Tesoro o el FOPEP, a efecto de contar con la información que le permita mantener actualizado el saldo allí registrado.

Por otra parte, si legalmente la entidad de manera particular tiene a su cargo el reconocimiento del pasivo pensional de una entidad liquidada, aplicará la respectiva norma, aclarando que el reconocimiento está referido al registro del pasivo, con independencia del origen de los recursos y de la entidad que realiza el pago, para lo cual deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 7 de la Resolución 633 de 2014 que determina el pago de obligaciones pensionales de entidades del nivel nacional a través de terceros

Con lo anotado hemos dado respuesta a las inquietudes planteadas y en relación con la modificación al decreto 3056 de 2013, les comunicamos que mediante oficio No. 20152000046191 de 18 de diciembre de 2015, dirigido a la Doctora Gloria E. Castañeda Sierra, Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales-UGPP, del cual se anexa copia, la CGN señaló que se dará aplicación al Decreto 3056 de 2013, *“tomando en cuenta lo que esa norma dispone en aspectos tales como la revelación y reconocimiento contable de pasivos pensionales, la elaboración de cálculos actuariales y en general las competencias que asigna a las actividades adscritas a las cuales hace referencia.”*

En consecuencia, es necesario que el Ministerio coordine con la UGPP las acciones pertinentes para que esta entidad les reciba la información del pasivo pensional de las entidades liquidadas, adscritas a su sector.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Conceptos Nos. 20152000000041 del 07-01-2015
 20152000020101 del 29-04-2015

20152000030811 del 20-08-2015

20152000034111 del 20-08-2015

20152000034851 del 27-08-2015

20152000043461 del 17-11-2015

1.17. OTROS PASIVOS**CONCEPTO 20152000003361 DEL 18-02-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros pasivos Cuentas de orden deudoras - Derechos contingentes Cuentas de orden acreedoras – responsabilidades contingentes
	SUBTEMA	Registro contable en las subcuentas “Otros” y revelación de operaciones relacionadas con el pago de los subsidios para vivienda a través de Fiducia Mercantil, objeto de reclamaciones e indemnizaciones derivadas de la ejecución de los proyectos de vivienda para los beneficiarios de los subsidios otorgados por FONVIVIENDA.

Doctor
 JUAN CARLOS CORTES ALBADAN
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2014EE0111115 radicada en la Contaduría General de la Nación – CGN con el No. 2015-550-000005-2, mediante la cual, con el fin de solucionar el hallazgo dejado por la Auditoría Gubernamental con enfoque integral adelantada por la Contraloría General de la República al Fondo Nacional de Vivienda, a través del examen al Balance General, con corte a diciembre 31 de 2013 y al Estado de Actividad Financiera, Económica y Social para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del mismo año, reitera la solicitud de parametrización de cuentas específicas para el registro del control de los diferentes conceptos, o se le indique a que cuenta se debe reclasificar para dar cumplimiento a lo establecido en la Circular Externa 26 de 1998, expedida por la Contaduría General de la Nación, relacionada con “las subcuentas denominadas “Otros u Otras”, respecto de los siguientes hallazgos:

Hallazgo 25. Administrativo — Glosas Comisión Legal de Cuentas

Realizado el seguimiento a las Glosas de la Comisión Legal de Cuentas — Gaceta del Congreso 918 del 14 de noviembre de 2013, se evidencia que durante la vigencia de 2013, se siguió utilizando la sub cuenta OTROS —000090 por encima del 5% de la cuenta principal respectiva, como se relaciona a continuación:

CUADRO 12 SUBCUENTA OTROS
(Cifras en miles \$)

Código	Nombre de la Cuenta	Valor
2.9.05.90	Otros Recaudos a Favor de Terceros	584.897
8.1.90.90	Otros Derechos Contingentes	864.876.738
8.9.05.90	Otros Derechos Contingentes	864.876.738
9.1.20.90	Otros Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflicto	365.066.890
9.1.90.90	Otras Responsabilidades Contingentes	7.031.494
9.9.05.90	Otras Responsabilidades Contingente	7.031.494

Fuente: Estados Financieros de Fonvivienda a 31 Dic/2013

Respecto al Sistema de Control Interno Contable, aún se continúa con algunas debilidades de aplicativo SIFF — Nación, por la limitación en la calidad de la información que generan los libros auxiliares de este aplicativo, dificultando las labores de análisis y conciliación de cuentas y la falta de integridad de algunos de los aplicativos.

Las anteriores situaciones obedecen a que se siguen utilizando las subcuentas ‘Otros’ en algunos registros contables, sin que se hayan reclasificado en sus respectivas cuentas o se haya solicitado a la Contaduría General de la Nación la habilitación de nuevos códigos, para el manejo de esos registros y a que la actualización que se realice al aplicativos SIIF-Nación por parte del Administrador que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Es de anotar que en las notas a los estados financieros se aclara como está conformada cada una de estas cuentas así:

Nota 6 Otros Pasivos

La cuenta 2905 — Recaudos a favor de terceros, representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de beneficiarios del subsidio familiar de vivienda, debido a la actuación del Fondo ante la Compañía Suramericana de Seguros

por el mandamiento de pago de las pólizas expedidas sobre proyectos de vivienda con declaratoria de incumplimiento por valor de \$451.872.

Asimismo a través de la subcuenta 290590 se acumulan aquellos subsidios asignados que no han podido ser abonados a sus beneficiarios debido a causales tales como identificación y/o cuentas erradas. La diferencia de \$46, que se presenta entre la cuenta activa y pasiva de acreedores sujetos a devolución, corresponde a un cobro por gastos bancarios errado que efectuó el Banco de Occidente, suma que se encuentra en reclamación, una vez sea devuelta por el banco se le reintegra a la DTN.

Cuentas de Orden

Para efectos de presentación y revelación, la siguiente es la composición de las Cuentas de Orden Deudoras y Acreedoras a diciembre 31 de 2013:

Grupo	Cuenta	Subcuenta	Cruce Cta.	Saldo
81	8120	812090	890506	\$ 105.188.003
81	8190	819090	890590	864.876.738
83	8355	835510	891516	802.769.061
91	9120	912090	990505	365.066.890
91	9190	919090	990590	7.031.494

Nota 9. Derechos Contingentes - Grupo 81.

Este grupo de cuentas representan los compromisos, contratos o situaciones de las cuales pueden generarse derechos para FONVIVIENDA.

La cuenta 8120 — Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución, se registró el valor de las pretensiones económicas de FONVIVIENDA, respecto de las pólizas de cumplimiento emitidas por las Compañías de Seguros, sobre aquellos proyectos de vivienda que han sido declarados en incumplimiento mediante acto administrativo y que de acuerdo al estado de legalización de los subsidios de vivienda de interés social, se efectúa el cálculo indemnizatorio presentado ante cada Compañía de Seguros para su revisión y posterior pago.

La cuenta 8190 — Otros derechos contingentes, reporta el valor de los subsidios familiares de vivienda asignados por el Fondo, cuyos beneficiarios han autorizado el giro anticipado del mismo a favor del vendedor o de la organización o entidad promotora del programa de vivienda, quien es el constituyente del encargo fiduciario ante una entidad fiduciaria para la administración de los recursos y/o un tercero, respaldado mediante aval bancario.

Asimismo, refleja el saldo de las cuentas de ahorro abiertas en el Banco Agrario respecto de los subsidios asignados y girados que contemplan las diferentes Bolsas.

De acuerdo al Artículo 83 del Decreto 2190 de 2009, se ha procedido al registro de las partidas provisionadas por las Cajas de Compensación Familiar como aporte del 0,5% para la administración del Sistema de Información del Subsidio Familiar de Vivienda. Al cierre de diciembre 31, ésta cuenta arroja un saldo de \$864.876.738, conformado así: movimiento de fiduciarias \$104.258.018, saldo de las cuentas de ahorro a favor de los beneficiarios del subsidio \$744.112.406 y la liquidación de 0.5% de los FOVIS por \$16.506.314, este registro no varió con respecto al año 2012, en razón a que está en trámite la expedición del decreto modificadorio del Decreto 2190, en donde se incluye la reglamentación de estos recursos.

La contrapartida del movimiento presentado es registrada en la cuenta 8905 — Derechos contingentes por contra (Cr).

• **Entidades Fiduciarias**

Se debita con los desembolsos efectuados por el Fondo a cada entidad fiduciaria y se acredita con la información externa proporcionada y conciliada periódicamente con cada entidad fiduciaria bajo el procedimiento de circularización de saldos.

El siguiente es el movimiento que presenta los subsidios con giro anticipado al nivel de cada entidad fiduciaria:

Entidad	Total Giros	Total ejecuciones	Saldos a Diciembre 31 de 2013
FIDUCIARIA ACCION	\$5.440.907,00	\$5.335.453,00	\$105.454,00
FIDUCIARIA AGRARIA	134.351.703,00	123.798,549,00	10.553.154
FIDUCIARIA ALIANZA	29.323.569,00	20.571.586,00	8.751.983,00
FIDUCIARIA 88VA :	11.270.783,00	11.117,105,00	156.678,00
FIDUCIARIA BOGOTA	11.851.587,00	11.806.571,00	45.016,00
FIDUCIARIA GAFE	71.185.175,00:	54.436.435,00	16.748.740,00
FIDUCIARIA CENTRAL	240.983.681,00	209.552.745,00	31.430.936,00
FIDUCIARIA COLOMBIA	27.901.935,00	19.154.959,00	8.746,976,00
FIDUCIARIA COLPATRIA	1.024.734,00		1.024.734,00
FIDUCIARIA COMERCIO	13,659.711,00	13.089.244,00	570.467,00
FIDUCIARIA COLDEX	1.195.469,00	870.242,00	325.227,00

Entidad	Total Giros	Total ejecuciones	Saldos a Diciembre 31 de 2013
FIDUCIARIA HELM	11.831.675,00	11.671.567,00	160.108,00
FIDUCIARIA OCCIDENTE	76.753.795,00	64.004.609,00	12,749.186,00
FIDUCIARIA PETROLERA	1.817.338,00	1.421.876,00	395.462,00
FIDUCIARIA POPULAR -	1.382.484.900	11.717.909,00	2.106,940,00
FIDUCIARIA LA PREVISORA	41:853.617,00	35.950.439,00	5.903.178,00
FIDUCIARIA SUDMERIS	21.016.379,00	16.540.562,00	4.475.817,00
FIDUCIARIA LA UNIÓN.	3.751.437,00	3.743,475,00	7.962,00
TOTALES	719.041.344,00	614.783.326,00	104.258.018,00

NOTA ACLARATORIA: al momento de desembolsar estos dineros FONVIVIENDA solicita al oferente del proyecto de vivienda de interés social, abrir un encargo fiduciario con el fin de depositar los dineros y el Fondo controla por medio de cuentas de orden ya que al obligar la orden de pago, se registra directamente a la cuenta 5550 — Gasto Público social.”

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 del 23 de julio de 2008, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación” con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible, establece en el numeral 3.2:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.”

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...), forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente, (...) permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el capítulo II del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con respecto a la utilización de las subcuentas denominadas “Otros”, establece en el numeral 11:

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

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

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

***“2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.** Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas,*

entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON: 1-El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural. 2- (...)

SE ACREDITA CON: 1-El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.2- (...) 3- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.

8120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Representa el valor de las demandas interpuestas por la entidad contable pública en contra de terceros. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.

SE DEBITA CON:

1- El valor estimado de las pretensiones económicas.2- (...).

SE ACREDITA CON:

1-(...)

8190 OTROS DERECHOS CONTINGENTES. Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes.

SE DEBITA CON:

1- El valor de los otros derechos contingentes.

SE ACREDITA CON:

1- La extinción de la causa que dio origen a la operación. 2- (...)

83 DEUDORAS DE CONTROL. En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su

naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos

9190 OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES. Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar obligaciones a cargo de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades Contingentes.

SE DEBITA CON:

1-El valor de la obligación incorporada en el balance. 2-La extinción de la causa que dio origen a la operación.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las otras obligaciones contingentes. (Subrayados fuera de Texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Si bien es cierto que la normatividad contable pública contempla que las entidades deben solicitar a la Contaduría General de la Nación, evaluar la pertinencia de crear subcuentas para revelar conceptos de las transacciones registradas en —"Otros", cuando el valor supera el 5% del total de la cuenta, no lo es menos, que sólo es viable atender las solicitudes en este sentido, sí con estos se logra el mismo alcance de los conceptos habilitados en el Catálogo General de Cuentas que respondan a las necesidades de uso general por parte de las entidades obligadas a aplicar el R.C.P.; luego en el caso de su solicitud, no se requiere crear nuevos códigos contables, dado que para las situaciones planteadas, están definidos lineamientos y dinámicas que corresponde a las entidades adoptar e implementar, acondicionadas a sus características y particularidades, que demandan las actividades propias de su cometido estatal.

Por consiguiente, relacionado con las situaciones descritas en la consulta, nos referimos a las subcuentas a utilizar, así:

2905 Recaudos a favor de terceros. En cuanto a los recursos que el Fondo ha desembolsado para cancelar el subsidio de vivienda al beneficiario, pero la transacción no se finaliza de manera completa por causas diversas, no puede considerarse como un recaudo a favor de terceros, porque en este caso la misión del Fondo no es precisamente la de intermediar entre terceros, para facilitarles una transacción, sino que se está frente a una situación en la cual no se ha realizado el pago, razón por la cual deberá acreditarse la

cuenta de origen, y controlarse a nivel de auxiliar o en la opción técnica equivalente que le facilite el manejo de la plataforma tecnológica y revelar en las notas a los estados contables la información adicional que permita un mejor conocimiento de los mismos.

Cuentas de Orden. Puesto que en este componente, desde la óptica de las cuentas Deudoras hacen parte del concepto “Otros”, las subcuentas 812090 – Otros Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos y 819090 – Otros Derechos Contingentes de la cuenta 8120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y 8190 OTROS DERECHOS CONTINGENTES, respectivamente; y en el marco de las Acreedoras, las subcuentas 912090 - Otros Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos y 919090 – Otras responsabilidades Contingentes de la cuenta 9120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y 9190 OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, respectivamente, ha de observarse lo siguiente:

La cuenta 812090 — Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución, de conformidad con la descripción hecha en el texto, y de corresponder al registró del valor de las pretensiones económicas de FONVIVIENDA, respecto de las pólizas de cumplimiento emitidas por las Compañías de Seguros, sobre aquellos proyectos de vivienda que han sido declarados en incumplimiento mediante acto administrativo y que de acuerdo al estado de legalización de los subsidios de vivienda de interés social, se efectúa el cálculo indemnizatorio presentado ante cada Compañía de Seguros para su revisión y posterior pago, para tales situaciones no es procedente el reconocimiento en esta subcuenta, por cuanto, a las pretensiones y reclamaciones, anteceden las actuaciones administrativas del Fondo, para lo cual, en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, está habilitada la subcuenta 812004 Administrativas de la cuenta 8120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y su contrapartida 890506 Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). De mantenerse las condiciones anotadas, es necesario efectuar las reclasificaciones correspondientes.

Para la subcuenta 819090 — Otros derechos contingentes, en la que reportan el valor de los subsidios familiares de vivienda asignados por el Fondo, cuyos beneficiarios han autorizado el giro anticipado del mismo a favor del vendedor o de la organización o entidad promotora del programa de vivienda, quien es el constituyente del encargo fiduciario ante una entidad fiduciaria para la administración de los recursos y/o un tercero, respaldado mediante aval bancario; también, el saldo de las cuentas de ahorro abiertas en el Banco Agrario respecto de los subsidios asignados y girados que contemplan las diferentes Bolsas, y, las partidas provisionadas por las Cajas de Compensación Familiar como aporte del 0,5% para la administración del Sistema de Información del Subsidio Familiar de Vivienda; tales registros, sí responden a la intencionalidad y propósito de identificar posibles derechos para el Fondo, es acertado que se reconozcan en la subcuenta 819090 – Otros Derechos Contingentes de la cuenta 8190 OTROS DERECHOS

CONTINGENTES, habilitando los auxiliares correspondientes a partir del 7º dígito o en la opción técnica equivalente que le facilite el manejo de la plataforma tecnológica y revelar en las notas a los estados contables la información adicional que permita un mejor conocimiento de los mismos.

Sin embargo, si la política institucional y propósito es el control establecido en el Artículo 83 del Decreto 2190 de 2009, acerca del Sistema de Información del Subsidio Familiar de Vivienda administrado por el Fondo Nacional de Vivienda, en particular, los datos previstos en el literal c), sobre totalidad de subsidios asignados por los organismos competentes del momento, antes de la vigencia del decreto en comento y los que en adelante se asignen por las entidades otorgantes, o ejercer la facultad para revisar en cualquier momento la consistencia y/o veracidad de la información suministrada por el beneficiario del subsidio, deberán registrarse en la subcuenta 839090 Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390 OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y su contrapartida 891590 Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), a las cuales, se deberá hacer la reclasificación correspondiente.

Por el lado de las cuentas acreedoras, la utilización de la subcuenta 912090 Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, en la que reconocen las contingencias relacionadas con actos procesales de terceros en su contra, con base en el inventario actualizado que prepara la Oficina Jurídica, determinando la clase del proceso, tipo de proceso, demandante, cuantía y actuaciones recientes, que cursan en lo Contencioso Administrativo, bajo el tipo de nulidad y restablecimiento, acción de grupo, popular, contractual y reparación directa, procede el registro en la subcuenta utilizada, siempre y cuando, los móviles que han dado origen a los procesos, no tengan una causalidad directa con las actividades propias del cometido estatal del Fondo; en caso contrario, implica su reclasificación a las subcuentas de Civiles o Administrativos, de acuerdo con las causas y finalidades de las pretensiones de los procesos.

En cuanto a los saldos en la subcuenta 919090 Otras responsabilidades contingentes, que conforme la revelación de las notas específicas se trata de los registros del movimiento de los contratos, convenios en ejecución, pendientes de ejecutar al cierre de la vigencia anual y que su contrapartida para cada uno de dichos compromisos es reconocida en la cuenta 9905 Otras responsabilidades contingentes, se deben registrar en la subcuenta 939011 Contratos pendientes de ejecución de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL con su contrapartida 991512 Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), y en consecuencia, se debe proceder con la reclasificación correspondiente.

CONCEPTO No. 20152000003951 DEL 20-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento para el Canal Capital de Recursos en efectivo recibidos de la Secretaria de Educación Distrital de Bogotá, como recursos recibidos en administración, según convenio No 03345 de 2013

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
	TEMA	Otros Pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento para el Canal Capital de Recursos en efectivo recibidos de la Secretaria de Educación Distrital de Bogotá, como recursos recibidos en administración, según convenio No 03345 de 2013

Doctora
 CLAUDIA GISELLA JÍMENEZ PENAGOS
 Canal Capital
 Subdirectora Financiera
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000172-2 en la cual manifiesta:

“Con oficio CGN No. 20142000010931 la Contaduría emitió concepto dirigido al Canal Capital en relación con la causación de ingresos y ajustes de períodos anteriores. Al respecto, se efectuaron en abril de 2014 algunos ajustes pertinentes.

En aplicación del principio de causación, y en alcance a dicha consulta, nos permitimos solicitar concepto en el sentido de si procede o no el ajuste de ejercicios anteriores en relación con ingresos reconocidos en diciembre de 2013 con facturación de diciembre 24 del mismo año y recaudo en enero de 2014, como pago anticipado por convenio suscrito en noviembre de 2013 y ejecutado mediante contratos durante 2014, así:

- Convenio No.03345 del 8 de noviembre de 2013 suscrito con la Secretaría de Educación con aporte de dicha entidad por valor de \$2.067.800 (Sic) al Canal Capital.

- En la cláusula séptima del Convenio referente a los desembolsos al Canal, indicación sobre primer desembolso por el 30% del valor total del aporte al Canal Capital, una vez perfeccionados y cumplidos los requisitos de legalización, de ejecución y previa presentación del plan de trabajo y cronograma.
 - Certificación de la Secretaría de Educación del 23 de diciembre de 2013 de cumplimiento de requisitos de legalización y presentación del plan de trabajo y cronograma.
 - Factura del Canal Capital del 24 de diciembre por \$620.340.000 incluido IVA, por concepto de Servicios de Producción - 30% de los proyectos a ejecutarse..
 - Reconocimiento del recaudo como ingresos de la vigencia 2013.
 - Suscripción de contratos para la ejecución del convenio con cargo al presupuesto del convenio a partir del 10 de enero de 2014.
- Recaudo del primer desembolso en el Canal Capital de \$614.992.241 el 17 de enero de 2014, según recibo de caja No, 6191.

En relación con lo anterior, en la medida en que el primer desembolso hecho al Canal Capital se pueda considerar como un pago anticipado y no como anticipo, ¿la afectación contable es por ingresos y no por ingresos recibidos por anticipado?"

Es de anotar que vía telefónica usted nos aclara que los contratos a que hace referencia en el texto de la consulta, son contratos celebrados con terceros para ejecutar recursos relacionados con el objeto del convenio, en ningún momento han celebrado contrato con la Secretaria de Educación Distrital de Bogotá que modifique la naturaleza de los recursos aportados para la ejecución del convenio No 003345 del 8 de noviembre de 2013.

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con lo expresado en su solicitud, nos permitimos señalar,

EL Convenio interadministrativo No 03345 del 8 de noviembre de 2013, suscrito entre la Secretaria de Educación del Distrito Capital de Bogotá y el Canal Capital, versa:

"(...)

CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: Aunar esfuerzos institucionales administrativos, financieros, técnicos y logísticos para la producción realización, promoción y emisión de proyectos audiovisuales (...)

(...)

CLÁUSULA TERCERA OBLIGACIONES

(...)

II. OBLIGACIONES DE LA SECRETARIA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO. Aportar en efectivo la suma de (\$ 2.067.800.000 (...)

(...)

V. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CANAL CAPITAL. (...) 1. APORTAR (...) CLÁUSULA QUINTA. VALOR DEL CONVENIO (...)

a) Por parte de la Secretaria de Educación Un aporte correspondiente a DOS MIL DOSCIENTOS SEIS MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS (2.206.800.000) (...), distribuidos de la siguiente forma (\$2067800000) (...). 2. En especie (\$139.000.000) equivalentes en libreto del proyecto experimento (...)

b) Por parte del canal Capital Un aporte en especie equivalente a (...) (\$1 583 377 821, 50) (...) CLÁUSULA SÉPTIMA: DESEMBOLSO DE LOS APORTES. Los recursos de la SED serán transferidos al CANAL mediante desembolsos (...) 1. DESEMBOLSOS DE LOS APORTES A CANAL CAPITAL SOBRE EL PROYECTO TE RECREO (...) (\$450.000.000 de la siguiente forma: a) Un primer desembolso equivalente al treinta por ciento (30%) del valor total del aporte (...) b.) Un segundo desembolso (...) (30%) c) un tercer desembolso (...) (30%) (...) d.) Un último desembolso (10%) (...) 2). DESEMBOLSOS DE LOS APORTES A CANAL CAPITAL SOBRE EL PROYECTO EL EXPERIMENTO (...) (\$1.117.800.000) (...) de la siguiente forma: a) Un primer desembolso equivalente al treinta por ciento (30%) del valor total del aporte a) Un primer desembolso equivalente al treinta por ciento (30%) del valor total del aporte (...) b.) Un segundo desembolso (...) c) Un tercer desembolso (...) d.) Un último desembolso (...) 2). DESEMBOLSOS DE LOS APORTES A CANAL CAPITAL SOBRE EL PROYECTO EL 5X5 (...) (\$500.000.000) (...) de la siguiente forma: a) Un primer desembolso equivalente al treinta por ciento (30%) del valor total del aporte a) Un primer desembolso equivalente al treinta por ciento (30%) del valor total del aporte (...) b.) Un segundo desembolso (...) c) Un tercer desembolso (...) d.) Un último desembolso (...) PARÁGRAFO SEXTO. El saldo de los recursos aportados por la Secretaria para el presente convenio que no hubieren sido ejecutados por EL CANAL (...) deberá ser devuelto y consignados por parte de éste al tesoro Distrital. (...) PARÁGRAFO OCTAVO: La cooperación de cada asociado (...), y en consecuencia asociado, la ejecución del presente convenio no genera beneficio económico alguno para el Asociado. CLÁUSULA OCTAVA-DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS Y DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS: (...), como quiera que se trata de recursos propios de la SECRETARIA, los rendimientos deberán ser reintegrados mensualmente por el CANAL al tesoro Distrital (...)" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en las Normas Técnicas relativas a los pasivos, señala: "204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales"

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, así: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.”*

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en las consideraciones se concluye que independientemente de la forma pactada para el desembolso de los aportes, la misma no cambia la naturaleza de los recursos de terceros que se reciben para su administración, éstos deben reconocerse como pasivo en la medida en que se reciben efectivamente, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, razón por la cual ninguno de los desembolsos correspondientes a los aportes de la Secretaria de Educación Distrital de Bogotá, pueden considerarse como un pago anticipado, ni como un anticipo puesto que, toda vez que en ningún momento se constituye en un ingreso a favor del Canal Capital, en razón a que la Secretaría no le está efectuando un pago por sus servicios, sino que la entidad está actuando meramente como administradora de los mismos, toda vez aúnan esfuerzos, aportando recursos para cumplir con un fin común.

Ahora bien, la entidad puede reconocer en cuentas de orden de control los valores pendientes de entrega por parte de la Secretaria de Educación Distrital de Bogotá, si así lo estima útil para efectos de su administración y control.

CONCEPTO No. 20152000019541 DEL 23-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

Doctora
 GLEYDIS CLEMENCIA HURTADO GRISALES
 Líder Unidad de Finanzas Corporativas
 E.S.P. GESTION ENERGETICA S.A. - GENSA
 Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500011192 en la cual manifiesta que con corte a diciembre 31 de 2014 la empresa reportó saldos en las subcuentas otros, por la contabilización de las siguientes operaciones:

290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios.
421090 Otras ventas de bienes comercializados, por concepto de venta de chatarra generada en la central termoeléctrica de Paipa.
819090 Otros derechos contingentes. Corresponde a los contratos pendientes de ejecución firmados para la venta de energía a largo plazo, cuya contrapartida es la cuenta 890590- Otros derechos contingentes.

Señala que una vez efectuada la revisión al PGCP no encuentran otras cuentas donde reclasificar el registró de dichas operaciones, y en razón a que el saldo de estas cuentas supera el 5% del total de la cuenta mayor, solicitan se les indique cuales deben ser las cuentas a utilizar para cada una de las operaciones.

De otra parte, el consultante, mediante comunicación telefónica aclaró que los subsidios a que hace referencia la consulta, son otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía, y son recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas.

Dado que en ocasiones el monto del subsidio es recibido antes de la facturación, GENSA lo contabiliza como un recaudo a favor de terceros, en la subcuenta 290590-Otros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y posteriormente cruza el saldo de esta subcuenta con el valor de la cuenta por cobrar a la Empresa de Energía.

Con relación a los contratos pendientes de ejecución reconocidos en cuentas 819090 Otros derechos contingentes, corresponden a contratos que solo han sido suscritos pero no ejecutados sobre los cuales se lleva el control en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

El párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que *“Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del Procedimiento contable para la Estructuración y presentación de los estados contables, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la utilización de las subcuentas denominadas “Otros” señala, *“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. (...)”*

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RGP, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, dispone:

“2905- DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.

(...)

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.

(...)

4810-Extraordinarios**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.

2. El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.

3. Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.

4. El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.

2. El valor de los recaudos en la DGCPN que al final del período contable no han sido reclasificados.

3. El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor causado por los diferentes conceptos.”

De otra parte, el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.*
- 2- *El valor de la disminución de los derechos causados en la empresa.*
- 3- *El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.*
- 2- *El valor de los recaudos en las cuentas de la empresa que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.*

4808- INGRESOS DIVERSOS

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

8390- OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas Relacionadas anteriormente.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la operación.

(...)

**9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL
DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contempladas en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la operación.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con relación a la inquietud sobre los registros en la cuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios para las empresas de energía, se concluye que en caso que la entidad no encuentre en el Catálogo General una subcuenta específica para el reconocimiento de alguna operación, puede utilizar las subcuentas “Otros”, y en caso de que el saldo supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Referente a los contratos pendientes de ejecución, es potestativo reconocerlos en cuentas de orden, pues su registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requiera sobre estos contratos, en consecuencia si se trata de contratos que puedan generar derechos deberá reconocerse en la subcuenta 839090-Otras deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS DEUDORAS DE CONTROL, y si se trata de posibles obligaciones, en la cuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Esta situación es importante explicarla plenamente en las notas a los estados contables.

Con respecto a la venta de chatarra, éste concepto debe reconocerse en la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-Extraordinarios, por cuanto corresponde a hechos distintos a las actividades ordinarias de la empresa.

Ahora, teniendo en cuenta que GENSA hace parte de las entidades que deben aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, para efectos de la transición a este marco, a continuación se señalan las cuentas a utilizar para el reconocimiento de los conceptos planteados en su consulta, de conformidad con el catálogo de cuentas definido bajo la resolución 139 de 2015:

Los subsidios para las empresas de energía, en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

El control de los contratos pendientes de ejecución, en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, o en la 939011-Contratos pendientes de ejecución de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, según se trate de posibles derechos u obligaciones, respectivamente.

Los ingresos provenientes de venta de chatarra en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20152000019631 DEL 27-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros pasivos
	SUBTEMA	Registro descuento a terceros de la tasa al deporte

Doctora
ALEXANDRA CHAVEZ RENGIFO
Profesional Universitario (Contador)
E.S.E HOSPITAL DIVINO NIÑO
Guadalajara de Buga, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500013672 mediante la cual manifiesta:

“Por medio del presente solicito orientación sobre el procedimiento contable que debe aplicar una Empresa Social del Estado "Hospital", cuando realiza descuento o retención a los proveedores y contratistas por concepto de la tasa al Deporte Municipal, para lo cual adjunto el Acuerdo Municipal No 045 del 22 de diciembre de 1999, por medio del cual se crea dicha tasa.

Lo anterior dado que a la fecha la E.S.E Hospital Divino Niño está registrando los valores retenidos a proveedores y contratistas en la cuenta contable 244085 Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar "Otros impuestos municipales", y cuando se efectúa el formulario de operaciones recíprocas se debe informar dicha cuenta para obtener una validación exitosa, pero el Instituto Municipal del Deporte de Guadalajara de Buga, nos solicita que no sea informado ya que ellos no lo reportan en el formulario y por ende este valor queda como saldo no conciliado.

Agradezco de antemano su colaboración”

En el acuerdo N° 045 del 22 de diciembre de 1999 por medio del cual se crea la tasa al deporte en el municipio de Guadalajara de Buga, se fija el porcentaje, se señala el sujeto activo y pasivo y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTICULO PRIMERO: DEFINICIÓN Es la imposición que hace el Municipio a toda persona natural o jurídica que suscriba contratos o negocios con la Administración Central sus Instituciones Descentralizados, Empresas de Economía Mixta y demás sociedades donde el Municipio de Buga posea más del 50% del Capital Social o Accionario. Lo anterior con el propósito de financiar a través del Instituto Municipal del Deporte y la Recreación (IMDER), programas y proyectos de inversión social de conformidad con los postulados de la ley 181 del 18 de Enero de 1995.

ARTICULO SEGUNDO: SUJETO ACTIVO. El sujeto Activo de la tasa Pro-Deporte Municipal, es el Municipio de Guadalajara de Buga – Valle

ARTICULO TERCERO: SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos o negocios en forma ocasional, temporal o permanente para la prestación de algunos servicios, Obras Públicas, Suministros, Provisiones, Asesorías, Consultorías, Alquiler de Maquinaria y Equipo e intermediaciones laborales temporales (...)

(...)

ARTICULO SÉPTIMO: AGENTES RECAUDADORES. Para efectos de la presente norma se tendrá como Agentes Recaudadores de la tasa Pro-Deporte Municipal: Los entes de la Administración Municipal y las demás entidades del Estado Municipal señaladas en el artículo tercero (3) de la presente norma.

ARTICULO OCTAVO: CUENTA ESPECIAL Y TRANSFERENCIA. Crease la Cuenta Especial de depósito y Transferencia denominada. TASA PRO-DEPORTE DEL MUNICIPIO DE GUADALAJARA DE BUGA. Los Agentes Recaudadores señalados en el artículo séptimo (7) de éste Acuerdo giraran a nombre de la Tesorería Municipal de Buga, durante los primeros diez (10) días del mes siguiente al bimestre vencido el total de los dineros recaudados de la tasa Pro-Deporte (...)”

CONSIDERACIONES

En el Régimen de Contabilidad Pública se encuentra en la descripción de la cuenta 2436 RETENCION EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE establece que *“Representa el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal.*

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1 *Las consignaciones de los valores retenidos en favor de la administración tributaria.*
- 2 *El valor por concepto de retenciones sobre el impuesto a las ventas, correspondiente a las revoluciones y anulaciones de operaciones de bienes o servicios gravados.*

SE ACREDITA CON:

- 1 *Los valores retenidos por la entidad contable pública por los diferentes conceptos.*
- 2 *Los valores correspondientes a autorretenciones realizadas por los entes autorizados.*
- 3 *El valor retenido por concepto de IVA por las entidades contables públicas que son agentes de retención.”*

La descripción de la cuenta 2440 IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR establece que “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705 Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de los pagos efectuados.*
- *Los valores compensados.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago.”*

Por otra parte la cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS indica en su descripción que “Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1 El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.
- 1- Los valores netos trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio de la vigencia.

Se acredita con:

- 1 El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
- 2 Los valores netos trasladados de la subcuenta 472080-Recaudos, al finalizar la vigencia.

CONCLUSION

Los recaudos que efectúe el Hospital por concepto de tasa al Deporte Municipal no deben ser contabilizados en la cuenta 2440 IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR ya que no se origina por un impuesto a cargo de la entidad. La tasa constituye un recaudo de ingresos de propiedad de otra entidad contable pública y que debe ser reintegrado en los plazos y condiciones convenidos, esto es durante los primeros diez días del mes siguiente al bimestre vencido y consignado en la cuenta especial de depósito y transferencia denominada TASA PRO-DEPORTE DEL MUNICIPIO DE GUADALAJARA DE BUGA, lo cual es congruente con la dinámica de la cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y debe ser contabilizado en la subcuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros, esto siempre y cuando la entidad no deba realizar una Declaración tributaria para el pago de la tasa al Deporte Municipal a su respectivo beneficiario; en caso contrario si la entidad está en la obligación a presentar una declaración tributaria para efectuar el pago de los valores retenidos a los terceros, debe reconocer su obligación en la subcuenta 243690 Otras retenciones de la cuenta 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

CONCEPTO No. 20152000020061 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Marco conceptual. Manual de procedimientos - Catálogo de Cuentas. Otros pasivos

SUBTEMA	Reconocimiento contable de honorarios de curadores ad litem en procesos de jurisdicción coactiva. Registro descuento a terceros de la tasa al deporte
----------------	---

Doctora

MARIA DEL CARMEN CASTILLO JAIMES

Jefe de Presupuesto – CMF

Contraloría Municipal de Floridablanca

Floridablanca, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500012962, mediante la cual formula consulta relacionada con la contabilización de honorarios de curadores en procesos de jurisdicción coactiva adelantados por la Contraloría Municipal de Floridablanca, así:

“La Contraloría en cabeza del Jefe de la Oficina Jurídica adelante (sic) procesos de jurisdicción coactiva originados por procesos de responsabilidad fiscal, por procesos sancionatorios o eventualmente por el incumplimiento en el pago de cuotas de fiscalización por parte de las entidades a quienes les asiste el deber de pagarla a la Contraloría.”

Concretamente, la consulta es orientarnos en lo siguiente:

La oficina jurídica de la entidad por medio de auto designa curador ad litem en Proceso Coactivo y fija honorarios provisionales.

48. *¿La entidad debe cancelar estos honorarios?*
49. *¿Cómo se contabilizan estos honorarios, en el momento de asignación del Curador Ad litem?*
50. *¿Cómo se contabilizan en el momento de la terminación del Proceso Coactivo?”*

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece los criterios que deben observarse para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública, así:

“Pasivos. 230. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”

(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, si la determinación del valor del pasivo depende de un hecho futuro, el Marco Conceptual, menciona lo siguiente:

“Pasivos estimados. 233. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Catálogo de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública determina las cuentas contables que se deben usar para el reconocimiento de los pasivos a cargo de la entidad contable pública, así:

“2790 - PASIVOS ESTIMADOS – PROVISIONES DIVERSAS. Representa el valor de las obligaciones estimadas, efectuadas por la entidad contable pública, para cubrir eventuales gastos por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.”

5317 – PROVISIONES DIVERSAS – OTRAS PROVISIONES DIVERSAS. Representa el valor estimado para cubrir eventuales gastos no considerados en otras clasificaciones.”

(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La oficina jurídica de la entidad por medio de auto designa curador ad litem en Proceso Coactivo y fija honorarios provisionales.

- 1) *¿La entidad debe cancelar estos honorarios?*

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir lo siguiente:

- No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación conceptuar si corresponde a la Contraloría Municipal de Floridablanca cancelar los honorarios fijados a los curadores ad litem en procesos coactivos. En consecuencia, esa entidad, desde la perspectiva de la regulación superior que le aplique, debe evaluar si es de su incumbencia asumir tales estipendios.

Ahora bien, si efectuado la evaluación anteriormente señalada, se determina que tales honorarios son a su cargo, es procedente el reconocimiento del pasivo por concepto de los honorarios provisionales en favor del curador ad litem designado por la oficina jurídica de la entidad contable pública determinados mediante auto, en desarrollo de los procesos de jurisdicción coactiva que adelanta esa Contraloría. Para ello, se debe tener en cuenta la noción de pasivo establecido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, el cual menciona que corresponde a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de la Contraloría Municipal de Floridablanca. Una vez se establezca si es viable o no el reconocimiento del pasivo en cabeza de la Contraloría, se procederá a su respectiva cancelación de ser el caso.

- En el caso en que los honorarios provisionales decretados por la Contraloría Municipal de Floridablanca en favor del curador correspondan a un pasivo de la entidad, se deberá proceder conforme lo establecido en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. Esto es, registrar un gasto por el valor de los honorarios provisionales en la subcuenta contable 531790 – Otras provisiones diversas de la cuenta 5317 – PROVISIONES DIVERSAS, contra un pasivo en la subcuenta contable 279090 – Otras provisiones diversas de la cuenta 2790 – PROVISIONES DIVERSAS.

Una vez, se determine el valor de los honorarios definitivos en favor del curador se deberá trasladar de la cuenta de pasivos estimados al pasivo real por concepto de honorarios. Si se determina un mayor valor, se debe reconocer el respectivo gasto contra la cuenta del pasivo real, el cual se debitará con ocasión del pago respectivo afectando a su vez la cuenta 1110 – DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20152000025651 DEL 09-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros pasivos Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento de los ingresos por transferencias que son recibidos por el Instituto Amazónico de Investigación Científica, con cargo a los cuales se constituyen reservas presupuestales.

Doctor
CARLOS ALBERTO MENDOZA VELEZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Instituto SINCHI
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 2015-550-001974-2, en la cual formula:

“Respetado doctor Bohórquez:

Con el presente, elevamos ante la Contaduría General de la Nación, la siguiente consulta, sobre causación de ingresos recibidos por transferencias para destinación específica y de los gastos con ocasión a estos ingresos, básicamente aplicando principios contables del reconocimiento, registro y prudencia.

ENTORNO LEGAL, ECONOMICO Y SOCIAL DEL ENTE CONSULTANTE:

Él INSTITUTO AMAZONICO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS — SINCHI, es una, Institución creada por la Ley 99 de 1993, Y en su ARTICULO 20, establece: " El Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas "SINCHI". Transformase la Corporación Colombiana Para Amazonia, Araracuara, COA, en el Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas "Sinchi" el cual se organizará como una Corporación civil sin ánimo de lucro, de carácter público pero sometida a las reglas de derecho privado, organizada en los términos establecidos por la Ley 29 de 1990 y el Decreto 393 de 1991, vinculada al Ministerio del Medio Ambiente, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio. Podrán asociarse al Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas "Sinchi" las entidades públicas, corporaciones, fundaciones sin ánimo de lucro, organizaciones no gubernamentales nacionales e internacionales, universidades y centros de investigación científica, interesados en la investigación del medio amazónico.

El 'Instituto tendrá por objeto la realización y divulgación de estudios e investigaciones científicas de alto nivel relacionados con la realidad, biológica; social y ecológica de la región Amazónica.

(...)

PARAGRAFO: La Nación Apropiará anualmente en el capítulo correspondiente al Ministerio de Medio Ambiente los recursos y transferencias necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión del Instituto.

(...)

*Por otro lado, el **INSTITUTO AMAZONICO DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS – SINCHI** tiene reglamentado el proceso presupuestal mediante normatividad interna, en especial los recursos provenientes del presupuesto General de la Nación a través del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (Resolución 113 de 2007 y Resolución 012 de 2011)*

Estas Resoluciones reglamentan y establecen los controles para el proceso presupuestal del instituto y están inspiradas en la normatividad sobre presupuesto de Colombia.

El proceso presupuestal del Instituto SINCHI, regulado internamente se encuentra constituido por los procedimientos de programación, preparación, ejecución, modificación, registro, control, seguimiento y evaluación del presupuesto y del manejo de la tesorería, respecto de los recursos y transferencias que la Nación apropie anualmente en el capítulo correspondiente al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión.

No obstante, la regulación interna, el principio de autonomía presupuestal no excluye al INSTITUTO de las disposiciones constitucionales y legales sobre presupuesto. *En ellas se acogen además, los principios del sistema presupuestal, los cuales son Planificación, Programación Integral, Especialización, Universalidad, Unidad de Caja, Equilibrio, Anualidad y Descentralización.*

(...)

*La ejecución del presupuesto está dada al cumplimiento de nuestro cometido estatal el cual es la **realización y divulgación de estudios e investigaciones científicas de alto nivel relacionados con la realidad biológica, social y ecológica de la región Amazónica, caracterizándose por la ausencia del lucro, y nuestras operaciones están vinculadas o dependen del presupuesto público.***

(...)

*En este orden de ideas y dado que el INSTITUTO guarda el principio de equilibrio del presupuesto, en cuanto que la programación de sus ingresos es igual a la programación de sus gastos, y que los ingresos que recibe por transferencias a través del Ministerio de Ambiente tienen una **destinación específica** para realizar los respectivos gastos por funcionamiento e Inversión, este debe gastar en el periodo todo lo que recibe por*

transferencias, de lo contrario, por ser recursos del Presupuesto General de la Nación tendrá que reintegrarlos al Tesoro Nacional

(...)

El Ministerio de Ambiente transfiere los recursos al INSTITUTO directamente a cuenta bancaria certificada para el manejo de cada uno de los recursos. La totalidad de recursos presupuestados y contemplados en los respectivos convenios/Resolución son recibidos cada periodo en su totalidad, tanto para inversión como para funcionamiento.

*(...) las **Reservas Presupuestales**: “Decreto 111 de 1996 Art. 89 – Las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba **para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva**. Después del 31 de diciembre de cada año estas autorizaciones expiran y, en consecuencia, no podrán comprometerse, adicionarse, transferirse ni contra acreditarse. **Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales que al 31 de diciembre no se hayan cumplido**, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales solo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen...” (El resaltado es nuestro)*

*Como se puede ver, **las Reservas presupuestales se originan en compromisos respaldados legalmente con sus respectivos contratos/documento idóneo, y el respectivo registro presupuestal”***

Ahora bien, su consulta radica en que “Puesto en contexto las características del entorno del INSTITUTO, las cuales consideramos lo hacen especial, e inciden en el concepto de entidad contable pública, en el reconocimiento y revelación de algunas de sus transacciones y hechos contables; y la situación que se nos presenta alrededor del impacto que puede tener en la contabilidad financiera y en los estados contables, especialmente en el estado de Actividad Financiera, Económica y Social, así como las implicaciones tributarias que ello conlleva, elevamos muy respetuosamente ante Ustedes, la solicitud de un concepto sobre si con las reclasificaciones /ajustes a los ingresos por transferencias al cierre de la vigencia, que aplicamos en el INSTITUTO - es técnicamente adecuado, o en su defecto de no ser así nos sugieran o indiquen un procedimiento para el reconocimiento y revelación del impacto causado a nuestra contabilidad por la constitución de las Reservas, presupuestales en el INSTITUTO.

En caso de requerir más aclaración al respecto, u obtener más elementos de juicio para emitir su concepto, se puede convenir una reunión de trabajo con nuestro Contador Mario E. Jiménez González, escribiendo a nuestros correos: cmendoza@sinchi.org.co, mjimenez@sinchi.org.co; o llamando al nuestros teléfonos en Bogotá: 4 44 20 60, 4 44 20 88. Igualmente nuestra dirección para notificación en la ciudad de Bogotá: Calle 20 5-44.

Agradecemos su valiosa atención y las aclaraciones que nos puedan aportar al INSTITUTO, en cuanto a la situación planteada, dado que la visita de auditoría de la Contraloría General de la Nación para los años 2011, 2012 y 2013 no estuvo de acuerdo con estas reclasificaciones y con las explicaciones dadas sobre las mismas, las cuales hoy son el motivo de esta consulta.”.

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establece que los ingresos son *“los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”*. Además indica que *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”*(Subrayado fuera del texto)

Por otra parte el principio de devengo o causación del Régimen de Contabilidad Pública indica que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. Alternamente la misma norma contempla el principio de Asociación como: *El reconocimiento de ingresos debe estar asociados con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos...”*

La descripción de la cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS establece que *“Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso y el impuesto diferido que*

debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA y 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1. El valor del ingreso que se reconozca durante el período.*
- 2. El valor de la amortización de la corrección monetaria que le corresponde al activo, a partir del momento en que entre en funcionamiento.*
- 3. Valor de la amortización del impuesto diferido.*
- 4. El valor en exceso resultante de la comparación entre el valor de reposición y el valor en libros, cuando se constituya una responsabilidad fiscal.*
- 6. El valor de la amortización de la prima originada en la colocación de bonos y títulos.*
- 7. El recaudo de las tasas por parte del concesionario.*
- 8. El valor de la amortización de las transferencias condicionadas recibidas.*
- 9. El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.*

SE ACREDITA CON:

- 1. El valor de los ingresos pendientes de aplicar en períodos futuros.*
- 2. El valor del efecto en el impuesto por las diferencias temporales originadas entre la Información contable y fiscal.*
- 3. El valor de la prima recibida en la colocación de bonos y títulos.*
- 4. El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.*
- 5. El valor de las transferencias condicionadas recibidas.”(Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIÓN

Dado que el Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas – SINCHI tiene la obligación de devolver las transferencias no ejecutadas, debe reconocer los recursos recibidos en la subcuenta 291522 Transferencias Condicionadas de la cuenta 2915 CRÉDITOS DIFERIDOS, y el reconocimiento del respectivo ingreso deberá registrarse en la medida y en los períodos contables en que se vayan aplicando al objeto para el cual están destinados, con lo cual se da de paso cumplimiento a los principios de causación y de asociación

Una vez el Instituto SINCHI cumpla con los requisitos deberá debitar la subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la cuenta 2915 CREDITOS DIFERIDOS y acreditar las subcuentas 442802 Para proyectos de Inversión y 442803 Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS según corresponda de acuerdo a la naturaleza de los recursos recibidos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000003951 del 20-02-2015
 20152000019541 del 23-04-2015
 20152000027161 del 22-06-2015
 20152000033541 del 13-08-2015
 20152000033341 del 12-08-2015
 20152000036331 del 17-09-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000038231 de 09-10-2015
 20152000043081 del 09-11-2015
 20152000044731 del 03-12-2015
 20152000045681 del 15-12-2015

1.18. HACIENDA PÚBLICA

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000027071 del 19-06-2015
 20152000045381 del 11-12-2015
 20152000046861 del 23-12-2015

1.19. PATRIMONIO INSTITUCIONAL

CONCEPTO 20152000002311 DEL 05-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Patrimonio institucional
	SUBTEMA	Tratamiento contable del registro del capital suscrito y pagado

	que posee la entidad.
--	-----------------------

Señora
Rosa Emma Cortes Vergara
Profesional Especializado I
SATENA S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 27 de enero de 2015, radicado con el número 2015-550000209-2 mediante el cual manifiesta:

“(…)

Buenos días:

En forma atenta solicitamos su apoyo en identificar la dinámica contable para revelar en estados financieros el capital pagado por la entidad, dado que las cuentas auxiliares establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública son:

320401 CAPITAL AUTORIZADO
320402 CAPITAL POR SUSCRIBIR
320403 CAPITAL SUSCRITO POR PAGAR (Sic)

Para el caso de nuestra empresa, contamos con un capital autorizado por valor de \$100.000.000 y un capital por suscribir de 999.950.000 y un capital pagado por valor de \$98.604.049., no obstante en nuestro auxiliar la única cuenta que encontramos para revelarlo es las 320403, sin embargo es de resaltar que este valor no está por cobrar.

3204	CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO	\$ (396,000,200)
320401	CAPITAL AUTORIZADO	\$ (100,000,000,000)
32040101	CAPITAL PROPIO	\$ (100,000,000,000)
320402	CAPITAL POR SUSCRIBIR	\$ 999,950,000
320403	CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR	\$ 98,604,049,800

Agradecemos su pronta colaboración e indicación de a que cuenta debemos reflejar este valor pagado, con objeto de reportar de forma correcta nuestros balances a 31 de diciembre de 2014, para poder cerrar esta vigencia, para cumplir con las fechas establecidas [sic] por la Contaduría de reporte de información del último trimestre del 2014.

(...)”

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

CONSIDERACIONES

Con relación a su pregunta, el Régimen de Contabilidad Pública en su Plan general de Contabilidad Pública establece en las Normas técnicas relativas al patrimonio, lo siguiente:

“9.1.3.2 Patrimonio institucional

255. Noción. Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

(...)

257. El Capital autorizado y pagado comprende los aportes efectivamente otorgados a los entes públicos cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de la cuenta y las subcuentas así:

“3204 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública en calidad de aportes efectivamente otorgados, respecto de los entes públicos cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

SE DEBITA CON:

- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.

SE ACREDITA CON:

- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación, así como las que autoricen su incremento.

CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)**SE DEBITA CON:**

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación, así como las que autoricen su incremento.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta 320403- Capital Suscrito por Cobrar (Db)*

CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)**SE DEBITA CON:**

- *El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los pagos efectivamente recibidos.* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública con relación a la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables establece:

“9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de

precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico. (...)(Subrayado fuera de texto)

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

(...)(Subrayado fuera de texto)

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar que:

El reconocimiento contable por parte de SATENA S.A. se enmarca en un proceso normal de emisión de acciones cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas o asimiladas según lo establecido en Plan General de Contabilidad Pública en su Norma técnica relativa al patrimonio institucional. Por tanto el valor en libros del capital efectivamente pagado se ve reflejado en el saldo registrado en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO; con observancia a la dinámica de las cuentas descritas en el Manual de Procedimientos. Este saldo es el resultado de la diferencia entre el Capital Autorizado y el Capital por suscribir y Capital suscrito por cobrar.

Ahora bien, para efectos de reflejar de manera explícita dicho saldo y suplir las necesidades de los usuarios de esta información, SATENA S.A. podrá revelar en sus notas contables a los Estados contables conforme a las Normas técnicas relativas a los Estados, informes y reportes establecido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública; plasmando allí de manera específica todo lo relacionado a los cálculos empleados y a los respectivos saldos de dicha partida que se quiere ilustrar.

CONCEPTO No. 20152000020601 DEL 07-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Patrimonio institucional
	SUBTEMA	Reclasificación de utilidades no asignadas como excedentes financieros, previa autorización de la autoridad competente.

Doctor
CARLOS ARDILA MERCADO
Director Financiero
Institución Universitaria Antonio José Camacho

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001828-2 en la cual manifiesta:

“(...) actualmente en la contabilidad de la institución (Sic) tenemos saldo en la cuenta 3225-Resultados de ejercicios anteriores, leyendo el numeral 2.9.1.3.2 de las normas técnicas relativas al patrimonio del plan general de contabilidad pública, (Sic) el cual dice que el capital fiscal “corresponde a los aportes otorgados para la creación (Sic) y desarrollo de establecimientos públicos (Sic) y demás (Sic) entidades no societarias y también la acumulación de traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio”.

Leyendo (Sic) la norma técnica (Sic) relativa hago la siguiente consulta: ¿las (Sic) utilidades acumuladas de ejercicios anteriores se pueden trasladar directamente a la cuenta 3208-Capital fiscal, sin pedir autorización (Sic) para este traslado al máximo organismo social de la institución?, y de esta forma cumplir con la norma técnica del pgcp. (Sic) Nuestra institución es pública, (Sic) pertenece al municipio de Santiago (Sic) de Cali (Sic) (...)”

CONSIDERACIONES

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relativa al patrimonio, prescribe:

“9.1.3. Normas técnicas relativas al patrimonio

- *Patrimonio institucional*

255. Noción. Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

(...)

258. El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“3208. CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

(...)

8- El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la

autoridad competente. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades o de excedentes; al igual que el valor de las pérdidas o déficit no absorbidos, separando los resultados correspondientes a los ajustes por inflación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 3230-Resultados del Ejercicio.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de las pérdidas o déficit acumulados.*
- *La distribución dispuesta por el máximo órgano social u organismo competente.*
- *El valor de los excedentes financieros distribuidos por los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado no societarios, de acuerdo con la normatividad vigente.*
- *El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.*

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Para efectos de trasladar a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, las utilidades acumuladas de ejercicios anteriores, debe examinarse previamente si dentro del acto de creación, de los estatutos o de la normatividad que rige la entidad, existe una instancia competente para determinar el destino de los resultados, caso en el cual debe contarse con el consentimiento del órgano máximo de la entidad y proceder de conformidad con la decisión respectiva.

CONCEPTO No. 20152000026281 DEL 12-06-15

MARCO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
--------------	--

	NORMATIVO	
1	TEMA	Patrimonio institucional Cuentas de orden Asuntos no contemplados en una clasificación específica Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
	SUBTEMA	Patrimonio bruto y líquido Hechos que se reconocen como cuentas de orden deudoras y acreedoras Valor intrínseco y valor nominal de una acción Tratamiento contable de una operación de crédito público

Señor
CARLOS ARANGO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 28 de mayo de 2015, radicada con el número 20155500028872, mediante la cual consulta lo siguiente:

***a)** Ajustado al régimen de la Contabilidad Pública (Sic) para las ESP oficial y mixta ¿Cómo se determina su patrimonio bruto y líquido?*

***b)** Ajustado al régimen de la Contabilidad Pública (Sic) para las ESP oficial y mixta ¿Cuáles actos contables y por cuánto tiempo se pueden registrar en el balance contable de estas (sic) en cuentas de orden acreedoras y deudoras?, A su vez ¿Quién la aprueba: Representante Legal, Revisor Fiscal, Junta Directiva o Asamblea General de Accionistas?*

***c)** Ajustado al régimen de la Contabilidad Pública (Sic) ¿Cuál es el método admitido para determinar el valor nominal e intrínseco de la acción (título) de la ESP oficial o mixta que no cotice en la bolsa de valores?*

***d)** ESP oficial o mixta obtuvo **crédito** para construir obra de infraestructura en el año **2012**, la cual finalizara su construcción en el año **2016**, en efecto la primera cuota de amortización del crédito será cancelada en el año **2017** se pregunta; ¿Ajustado al régimen (Sic) de la Contabilidad Pública (Sic) para las ESP mixtas y oficiales como se registraría contablemente este acto?"*

Al respecto se atiende su solicitud, en los siguientes términos y en el orden en que se plantean las inquietudes:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública –PGCP del Régimen de contabilidad pública –RCP, en los párrafos 240 y subsiguientes, desarrolla las Normas técnicas relativa al patrimonio en los siguientes términos:

“240. Noción. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

241. Las normas técnicas del patrimonio están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública, así como otros factores que inciden en el comportamiento patrimonial, representado en incrementos y disminuciones.

242. Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas.

243. Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.

(...)

249. Los factores que generan disminuciones en el comportamiento patrimonial corresponden a la incorporación de pasivos y al reconocimiento, por parte de las entidades del gobierno general, de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como el retiro de las rentas por cobrar y los deudores, en los casos expresamente señalados en las normas técnicas aplicables.

(...)

252. El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.”

En este contexto, el patrimonio de las Empresas de Servicios Públicos, oficiales o de economía mixta se reconoce en el patrimonio institucional, el cual es definido en la norma técnica mencionada así:

“Patrimonio institucional

255. *Noción. Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.*

256. *El Capital social está conformado por los aportes sociales de conformidad con normas legales que rigen la creación de entes públicos cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades limitadas y asimiladas.*

257. *El Capital autorizado y pagado comprende los aportes efectivamente otorgados a los entes públicos cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.*

258. *El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.”*

De otra parte, el PGCP, al definir las clases de cuentas que hacen parte de los estados contables define las clases de activos y del patrimonio así:

“415. Clase 1. Activos. Está integrada por las cuentas representativas de bienes y derechos, tangibles e intangibles, de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan a la entidad contable pública un potencial de servicios o beneficios económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos bienes y derechos se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

(...)

·417. Clase 3. Patrimonio. Está integrada por las cuentas representativas de bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito.”

Como puede observarse en la regulación establecida en el RCP, no se utilizan los conceptos de patrimonio bruto y patrimonio líquido, objeto de su consulta. Al revisar el Estatuto Tributario se encuentra que dichos conceptos se encuentran desarrollados en los artículos 261 y 282 así:

“Art. 261. Patrimonio bruto.

El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.

(...)

Art. 282. Concepto

El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable, el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.”

b) Con relación a las cuentas de orden el PGCP en los párrafos 307. 309, 311 y 312, definen dicha cuentas en los siguientes términos:

“307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

(...)

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades

administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

312. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras fiscales reflejan las diferencias entre las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, con respecto a los valores determinados en la elaboración de la información para propósitos tributarios, por lo cual se revelan teniendo en cuenta el origen de tales diferencias.”

Las condiciones para que una entidad contable pública reconozca las transacciones, hechos y operaciones se encuentran definidos en los párrafos 127 a 130, así:

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

De otra parte, con relación a la responsabilidad de garantizar la calidad de la información, la resolución 357 de 2008, le atribuye esta función a un adecuado control interno contable, el cual es definido en los siguientes términos:

“Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.”

Adicionalmente; dicha resolución al tratar el aspecto de los soportes documentales, establece que:

“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

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

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan 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).

c) El RCP no define los conceptos de valor nominal y valor intrínseco, no obstante el diccionario de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, los define en los siguientes términos:

“Valor intrínseco. 1. Monto que resulta de dividir el patrimonio de la entidad por el número de acciones en circulación. 2. Porción total del patrimonio que representa cada acción incluyendo las valorizaciones.”

“Valor nominal. 1. Importe asignado a cada una de las acciones que conforman el capital autorizado, el cual debe expresarse, tanto en la escritura social, como en el título correspondiente. 2. Precio inscrito en el título, representativo de la deuda a pagar al vencimiento del mismo.”

d) Con relación al tratamiento contable del crédito relacionado en su comunicado, El PGCP en los párrafos 208 y 209 define el tratamiento contable de las operaciones de crédito público, en los siguientes términos:

“208. Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal y los créditos de proveedores deben reconocerse por el valor del bien o servicio recibido. Por su parte, el cumplimiento de garantías otorgadas se reconoce por el valor de los pagos que llegaren a efectuarse, de conformidad con los términos pactados en el contrato de garantía, previa disminución de las cuentas de orden.

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. En el caso de operaciones contraídas en diferentes unidades de valor o índices específicos, estas deberán reconocerse por el precio de la unidad en la fecha de la obligación y deberán reexpresarse periódicamente, aplicando el precio de la unidad o el índice a la fecha de la actualización. En el caso de obligaciones con pactos de ajuste, deberán reexpresarse las partidas aplicando el criterio señalado en tal pacto. El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión, debe reconocerse en el período en las cuentas de actividad, excepto cuando esté asociado con la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, caso en el cual se reconocen como un mayor valor del mismo.” (Subrayado fuera de texto.

De otra parte, el párrafo 224 mediante el cual se define el tratamiento de las cuentas por pagar, determina que:

“224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente el numeral 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del manual de procedimientos de RCP indica que:

“Los costos de endeudamiento corresponden a intereses, comisiones y conceptos tales como la formalización de contratos, la diferencia en cambio de los intereses y la amortización de primas y descuentos en la colocación de bonos y títulos, originados en la obtención de financiación, por parte de la entidad contable pública.

Los costos de endeudamiento que se asocien con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación.

Los intereses y comisiones se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta que identifique la naturaleza del bien financiado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR o 2423-COMISIONES POR PAGAR, según corresponda.

(...)

La capitalización de los costos de endeudamiento debe finalizar cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Por su parte, la capitalización de los costos de endeudamiento debe ser suspendida durante los periodos en los cuales se interrumpe el desarrollo de las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Durante este período los costos de endeudamiento se deben reconocer como gastos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones expuestas nos permítanos indicar:

a) Los conceptos de patrimonio bruto y patrimonio líquido no son acepciones prescritas por el Régimen de la Contabilidad Pública. Dichos conceptos son una construcción propia del sistema tributario colombiano, que deben ser entendidos en los términos del Estatuto tributario y para los efectos previstos en él, esfera que escapa de las competencias funcionales de la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, se puede encontrar similitudes entre la definición de patrimonio del RCP con la del patrimonio líquido del Estatuto tributario y entre el concepto de patrimonio bruto

del Estatuto tributario con el concepto de activos de RCP, advirtiéndose que en materia tributaria existen restricciones que pueden generar diferencias entre estas correlaciones.

b) Los eventos que deben ser reconocidos en las cuentas de orden son de tres tipos: Primero, los derechos u obligaciones contingentes que corresponden a aquellos hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación y por dicha condición no son susceptibles de ser reconocidas como activos o como pasivos; segundo, las operaciones que la entidad realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas; las cuales se registran en las cuentas de orden deudoras o acreedoras de control y tercero, las diferencias entre las cuentas reconocidas contablemente en los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, con respecto a los valores determinados en la elaboración de la información elaboradas con propósitos tributarios, las cuales se registran en las cuentas deudoras y acreedoras fiscales.

La regulación contable pública no predetermina el tiempo de permanencia de los registros en cuentas de orden, toda vez que ello está permeado por diferentes variables que no son controlables a través de una norma. En cuanto un evento registrado en las cuentas de orden mantenga las condiciones descritas en los párrafos 128 al 130 del PGCP que dieron origen al registro, debe permanecer revelado en la información contable.

De acuerdo con lo previsto en la resolución 357 de 2008, el Representante Legal y los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, son los responsables de garantizar la existencia y efectividad del control interno contable, pero le corresponde a todos los funcionarios de la entidad, de conformidad con el desarrollo de la gestión contable y los manuales de procedimientos hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos y garantizar que sirven de soporte a las operaciones.

c) De conformidad con las definiciones del Diccionario de términos de contabilidad pública emitido por la C.G.N., el valor intrínseco de una acción corresponde al monto que resulta de dividir el patrimonio de la entidad por el número de acciones en circulación, por su parte el valor nominal, corresponde al importe asignado a cada acción que conforma el capital autorizado de una empresa, el cual debe expresarse en el acto de constitución y en el título correspondiente.

d) Con relación al crédito obtenido por la empresa en 2012 para construir un activo, en el momento del desembolso la entidad debe reconocer un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta que corresponda del Grupo 22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL. Si la operación de crédito público fue pactada en moneda extranjera, debe

reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) en la fecha de la transacción.

Posterior al reconocimiento inicial, los costos del endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, que se asocian con la construcción del bien, se reconocen como un mayor valor del activo, para el efecto se reconoce como un mayor valor del activo debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique la naturaleza del bien financiado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR o 2423-COMISIONES POR PAGAR, según corresponda.

Lo anterior, aplica solamente hasta que el momento en que el activo se encuentre en condiciones de utilización. Cuando el activo empiece a utilizarse o durante los periodos en los cuales se interrumpe el desarrollo de las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización, tanto los costos del endeudamiento como las variaciones del pasivo por la reexpresión de valor, se reconocen como un pasivo y afectan el resultado del período en las cuentas de actividad.

CONCEPTO No. 20152000035721 DEL 07-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Patrimonio Institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Reconocimiento del Patrimonio en el grupo 32-Patrimonio Institucional. - Viabilidad de manejar copia de la factura como soporte del segundo desembolso en el pago de la misma.

Doctora
MARTHA YANETH CALCETERO
Profesional Universitario
Unidad Nacional de Protección
Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004166-2 en la cual manifiesta:

“Con ocasión al informe final emitido por la Contraloría General de la Republica, nos permitimos solicitar concepto y/o aclaración de las siguientes inquietudes: Lo anterior con el fin de adoptar las acciones de mejora pertinentes.

1. ¿Qué cuenta debe manejar la Unidad Nacional de Protección: Cuenta 31 HACIENDA PÚBLICA o Cuenta 32 PATRIMONIO INSTITUCIONAL?

2. ¿Cuándo se presenta abonos y/o más de un pago con una misma factura, debido a que no alcanza el PAC, cuál debe ser el manejo en el segundo pago o desembolso?

a. ¿De los soportes originales se puede realizar un segundo pago con copias del primer pago?

b. ¿Podemos causar la factura en su totalidad y dejar un saldo en Cuentas por pagar de la misma en el SIF NACION II?”.

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 489 del 29 de diciembre de 1998, por la *por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, decreta:*

“(…)

Artículo 38º.- Integración de la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional. La Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, está integrada por los siguientes organismos y entidades:

1. Del Sector Central:

a. La Presidencia de la República;

b. La Vicepresidencia de la República;

c. Los Consejos Superiores de la administración;

d. Los ministerios y departamentos administrativos;

e. Las superintendencias y unidades administrativas especiales sin personería jurídica.

2. Del Sector descentralizado por servicios:

a. Los establecimientos públicos;

b. Las empresas industriales y comerciales del Estado;

c. Las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica;

d. Las empresas sociales del Estado y las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios;

e. Los institutos científicos y tecnológicos;

f. Las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta;

g. Las demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público.

Parágrafo 1º.- Las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital social, se someten al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado.

Parágrafo 2º.- A demás de lo previsto en el literal c) del numeral 1 del presente artículo, como organismos consultivos o coordinadores, para toda la administración o parte de ella, funcionarán con carácter permanente o temporal y con representación de varias entidades estatales y, si fuere el caso, del sector privado, los que la ley determine. En el acto de Constitución se indicará al Ministerio o Departamento Administrativo al cual quedaren adscritos tales organismos. **Frasas subrayadas EXEQUIBLES** Sentencia C 702 de 1999 **Corte Constitucional**.

Artículo 39º.- Integración de la Administración Pública. La Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado Colombiano.

La Presidencia de la República, los ministerios y los departamentos administrativos, en lo nacional, son los organismos principales de la Administración.

Así mismo, los ministerios, los departamentos administrativos y las superintendencias constituyen el Sector Central de la Administración Pública Nacional. Los organismos y

entidades adscritos o vinculados a un Ministerio o un Departamento Administrativo que gocen de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio o capital independiente conforman el Sector Descentralizado de la Administración Pública Nacional y cumplen sus funciones en los términos que señale la ley.

Las gobernaciones, las alcaldías, las secretarías de despacho y los departamentos administrativos son los organismos principales de la Administración en el correspondiente nivel territorial. Los demás les están adscritos o vinculados, cumplen sus funciones bajo su orientación, coordinación y control en los términos que señalen la ley, las ordenanzas y los acuerdos, según el caso.

Las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son corporaciones administrativas de elección popular que cumplen las funciones que les señalan la Constitución Política y la ley.” (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 4065 del 31 de octubre 2011, establece,

ARTÍCULO 1o. CREACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA UNIDAD NACIONAL DE PROTECCIÓN

Créase la Unidad Administrativa Especial del orden nacional, denominada Unidad Nacional de Protección (UNP), con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio propio, adscrita al Ministerio del Interior, hará parte del Sector Administrativo del Interior y tendrá el carácter de organismo nacional de seguridad.

ARTÍCULO 2o. SEDE. La sede de la Unidad Nacional de Protección (UNP), será la ciudad de Bogotá, D. C., y por disposición del Consejo Directivo podrá establecer unidades operativas y administrativas en cualquier lugar del territorio nacional.

ARTÍCULO 3o. OBJETIVO. El objetivo de la Unidad Nacional de Protección (UNP) es articular, coordinar y ejecutar la prestación del servicio de protección a quienes determine el Gobierno Nacional que por virtud de sus actividades, condiciones o situaciones políticas, públicas, sociales, humanitarias, culturales, étnicas, de género, de su calidad de víctima de la violencia, desplazado, activista de derechos humanos, se encuentren en situación de riesgo extraordinario o extremo de sufrir daños contra su vida, integridad, libertad y seguridad personal o en razón al ejercicio de un cargo público u otras actividades que pueden generar riesgo extraordinario, como el liderazgo sindical, de ONG y de grupos de personas desplazadas, y garantizar la oportunidad, eficiencia e idoneidad de las medidas que se otorgan.

Se exceptúan del campo de aplicación del objetivo de la Unidad los programas de competencia de la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación y el Programa de Protección a Víctimas y Testigos de la Ley de Justicia y Paz.

ARTÍCULO 4o. FUNCIONES. Son funciones de la Unidad Nacional de Protección (UNP) las siguientes:

1. Articular y coordinar la prestación del servicio de protección con las entidades competentes a nivel nacional y territorial.

(...)

8. Apoyar y asesorar técnicamente a las entidades del nivel territorial, que tienen competencia en la materia de protección, en el diseño e implementación de estrategias para salvaguardar los derechos a la vida, a la libertad, a la integridad y a la seguridad de personas, grupos y comunidades, en especial, en situación de riesgo extraordinario o extremo.

9. Aportar la información necesaria a la Dirección de Derechos Humanos del Ministerio del Interior para la formulación de los lineamientos generales para el diseño e implementación de la política en materia de prevención y protección a cargo del Ministerio del Interior.

10. Apoyar al Ministerio del Interior, con recursos humanos, técnicos, logísticos y administrativos, en la implementación de las acciones de prevención, a fin de salvaguardar los derechos a la vida, a la libertad, a la integridad y a la seguridad de personas, grupos y comunidades, que se encuentran sujetas a la jurisdicción del Estado colombiano, siguiendo las directrices que para tal efecto brinde el referido Ministerio.

11. Administrar el sistema de información de protección.

12. Las demás funciones asignadas que correspondan a la naturaleza de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

“(...)”

252. El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las

entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.

9.1.3.1. Hacienda pública

253. **Noción.** La Hacienda pública está constituida por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial; además de las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

254. El capital fiscal representa los recursos destinados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

9.1.3.2. Patrimonio institucional

255. **Noción.** Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública. (...)

(...)

- **NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD**

335. **Noción.** Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; la oficialización de los libros de contabilidad; la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

- **Soportes de contabilidad**

337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad. ” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe los siguientes grupos, así:

“31-HACIENDA PÚBLICA

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por el desarrollo de las funciones de cometido estatal, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios. También incluye los recursos públicos que están orientados a fomentar el desarrollo de un

sector específico y las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. La Unidad Nacional de Protección debe manejar su patrimonio en el grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, que corresponde a los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, todo ello en cumplimiento de los artículos 38 y 39 de la Ley 489 de 1998 y del *Decreto 4065 del 31 de octubre 2011, artículo 1, así: “Créase la Unidad Administrativa Especial del orden nacional, denominada Unidad Nacional de Protección (UNP), con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio propio, adscrita al Ministerio del Interior, hará parte del Sector Administrativo del Interior y tendrá el carácter de organismo nacional de seguridad.”*

2. Respecto a la causación de la factura y a la posibilidad de que una misma factura sea soporte de varios abonos o pagos, es pertinente aclarar que una vez recibidos los bienes y/o servicios, la factura debe ser causada en su totalidad, es decir se asume la obligación de pago, reconociendo una cuenta por pagar, que de no ser cancelada en su totalidad, dará lugar a un saldo pendiente de pago, para el cual procede copia de la misma factura, teniendo en cuenta que las facturas, deben archivarse según lo establecido en la norma técnica relativa a los soportes de contabilidad contenida en el párrafo 337 del Régimen de contabilidad Pública, de modo que, respalden o den razón de las transacciones realizadas.

CONCEPTO No. 20152000044161 DEL 25-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Patrimonio Institucional
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las reservas ocasionales destinadas a la automatización de la Operación Postal en las regionales de Servicios Postales Nacionales S.A - 472

Doctor:
WILSON ALEXANDER MENDEZ PEREZ
Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos

Servicios Postales Nacionales S.A
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500050652, mediante la cual solicita determinar el tratamiento contable de las reservas ocasionales generadas en el proyecto de distribución de utilidades de las vigencias 2013 y 2014 y destinadas para la automatización de la operación postal de Servicios Postales Nacionales S.A, así:

“(…)

CONSULTA: *Con base en el tratamiento contable mencionado anteriormente, y teniendo en cuenta que Servicios Postales Nacionales S.A, realizó una inversión cercana a los 40 mil millones de pesos en las vigencias 2013 y 2014, para el proyecto de automatización de la central de tratamiento postal de Bogotá, Cali y Barranquilla.*

Dado que a la fecha el monto de \$16.000 Mils de pesos, se encuentra reflejado en gran medida en activos, producto de la automatización y teniendo en cuenta que estas reservas se encuentran causadas en el patrimonio de la Compañía; solicitamos determinar si, estas reservas están sujetas a ser capitalizadas, o son susceptibles de distribución a pesar de que ya fueron utilizadas para el objeto que se constituyeron (...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las características cualitativas de la información financiera que deben observar las entidades contables públicas, además de los criterios y normas técnicas para el reconocimiento y medición del patrimonio de las entidades contables públicas, así:

(…)”

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia (...)

(...) Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)
(subrayado fuera de texto)

(...)”

Normas técnicas relativas al patrimonio.

Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública, están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de las capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de empresas (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante doctrina emitida con el concepto No. CGN-20141300019121 del 16 de julio de 2014, se pronunció sobre este mismo tema en respuesta a la consulta realizada por la Empresa de Energía de Bogotá S.A. – EEB, así:

(...)”

Pregunta: La Asamblea de Accionistas de la Empresa ha constituido reservas ocasionales con el fin de llevar a cabo proyectos de expansión, y realizar la adquisición de inversiones, con base en estudios de planeación financiera realizadas por la administración. Las inversiones se han realizado o se encuentran en proceso de ejecución sin embargo, la asamblea General de Accionistas no ha ordenado la liberación de estas reservas ocasionales y a la fecha se presentan como cuentas del patrimonio (...)

(...) **Respuesta:** Cuando se utiliza la reserva, en el caso que nos ocupa, para la ejecución del plan de la empresa y para la adquisición de inversiones de ISA, se debita la reserva directamente si la erogación corresponde a una partida que no es susceptible de registrarse como activo, dado que implica la disminución del patrimonio. Ahora bien, si con la aplicación de la misma se adquieren activos, deberán registrarse en la cuenta del activo que corresponda con los pasivos asociados y la reserva ocasional se continua revelando en el patrimonio, hasta cuando el máximo órgano social decida su distribución a los socios, o crear otras reserva con esos mismos recursos, caso en el cual debitará la subcuenta 321503-Reservas Ocasionales, de la cuenta 3215-RESERVAS, y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, que corresponda de acuerdo con la decisión tomada por dicho órgano (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas este Despacho se permite señalar que la información contable pública de Servicios Postales Nacionales S.A, debe atender las características cualitativas de la información contable pública previstas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública; esto es; que la información financiera refleje de forma razonable la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la

realidad registrando la totalidad de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales respaldados en soportes y documentos idóneos.

Ahora bien, frente a la inquietud de determinar si las reservas que se encuentran causadas en el patrimonio de la entidad, y cuyo destino era la automatización de la operación postal en las siete regionales de la Compañía, son susceptibles de ser capitalizadas o distribuidas; este Despacho se permite señalar que la Contaduría General de la Nación no es competente para tomar decisiones de ese orden, si se advierte que corresponde única y exclusivamente al máximo órgano corporativo de dirección, dentro de los lineamientos establecidos en el ordenamiento superior y los estatutos de la compañía. En consecuencia, la entidad continuará reflejando la reserva ocasional en el patrimonio hasta cuando el máximo órgano social decida el nuevo destino de tales reservas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000027081 del 19-06-2015

20152000038511 del 14-10-2015

20152000043991 del 23-11-2015

1.20. INGRESOS FISCALES

CONCEPTO 2015200000011 DEL 06-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Principios de Contabilidad Pública/Devengo o causación Norma Técnica relativa al estado de actividad financiera, económica, social y ambiental/Ingresos No Tributarios
	SUBTEMA	Reconocimiento ingresos no Tributarios

Doctora

LUISA FERNANDA RESTREPO MARTÍNEZ

Contadora

Corporación Autónoma Regional de Risaralda - CARDER

Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Damos respuesta a su Derecho de petición radicado número 2014550042952, en el cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de ingresos no tributarios por concepto de evaluación y seguimiento cuando corresponden a:

“1- Ingresos no tributarios facturados y soportados en actos administrativos que se encuentran en firme.

- 1. Ingresos no tributarios facturados de los cuales el acto administrativo no se encuentra en firme.*
- 2. Los valores recibidos por concepto de evaluación y seguimiento que estando en firme el acto administrativo y que al momento del registro contable no se hubiera llevado a cabo la totalidad de la ejecución de todas las actividades para culminar la evaluación y seguimiento solicitado y pagado.”*

CONSIDERACIONES

Los principios de contabilidad constituyen las pautas básicas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales debemos referirnos al de Devengo o causación, como aquel en donde “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Ingresos, contenida en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP en los párrafos 265 y 274 señala:

“265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de devengo o causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayado fuera de texto

“274. Los Ingresos no Tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del RCP describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS como, *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones*

efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este, Comprende entre otros; tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no tributarios y la 2915-Créditos diferidos.

DINAMICA

Se debita con: 1. *La cancelación del saldo al cierre del período contable.*

Se acredita con: 1. *Los valores causados por los diferentes conceptos.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, los hechos económicos derivados de las operaciones y que afectan el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental deberán reconocerse en el momento en que sucedan y surjan los derechos para la entidad, razón por la cual una vez se encuentren en firme los actos administrativos que determinan los valores a recaudar por concepto de ingresos no tributarios, éstos deberán reconocerse en la contabilidad registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, respecto de los ingresos no tributarios facturados y de los cuales el acto administrativo no se encuentra en firme, podrán reconocerse en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

En relación con el punto 3 de la consulta, reiteramos que una vez en firme el acto administrativo mediante el cual surge un derecho para la entidad, deberá reconocerse el hecho que afecta el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

No obstante lo anterior, en vista de que en la consulta no especifica a que se refiere el concepto de “*evaluación y seguimiento*”, es necesario analizar si ésta operación realmente corresponde a un ingreso no tributario o si estamos ante un ingreso ordinario, caso en el cual afectará la cuenta de Otros ingresos ordinarios.

CONCEPTO 2015200000321 DEL 15-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras - Derechos Contingentes Cuentas de Orden Deudoras - Deudoras de Control
	SUBTEMAS	Reconocimiento en cuentas de orden de Ingresos no tributarios originados en actos administrativos no se encuentran en firme. Reconocimiento transitorio en cuentas de orden, de bienes muebles dados de baja.

Doctora
 LUISA FERNANDA RESTREPO MARTINEZ
 Profesional especializado- Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda
 Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante derecho de petición, radicado en este Despacho con el No. 20155500000202, mediante el cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, de los valores registrados en subcuentas de orden y orden por contra denominadas otros; se requiere determinar en qué subcuentas de las clases 8 y 9 se registra la cartera de ingresos no tributarios y los bienes muebles dados de baja por saneamiento contable de vigencias anteriores, su manejo contable y durante cuánto tiempo se continúa con dichos registros?”

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117,120, 264, 265, 274, 307, 308, 309 y 310 del Plan General de Contabilidad Pública establecen:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo.

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

“274. Los ingresos no tributarios... Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto)

“307 Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios”.

“308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente...”

“309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible”.

“310. Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos.”

Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales”.

Por su parte, el Catálogo General de la Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: *“Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes”.

“1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS: *Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios (...).”*

4110-NO TRIBUTARIOS: *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos”.

8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR): *“Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes”.*

8190- OTROS DERECHOS CONTINGENTES: *“Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente”.*

8315-ACTIVOS RETIRADOS: *“Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.

Por su parte, el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el capítulo II del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con respecto a la utilización de las subcuentas

denominadas “otros”, establece en el numeral 11: *“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.*

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

CONCLUSIONES

Respecto al tratamiento contable de los ingresos no tributarios, se concluye que su reconocimiento debe hacerse en cumplimiento de los principios de Causación o Devengo y Prudencia.

En consecuencia, los ingresos no tributarios deben reconocerse como derechos cuando se encuentren en firme las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que los imponen, y los ingresos cuyos actos administrativos no estén en firme, se constituyen en derechos pecuniarios potenciales que deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cuando el acto administrativo que se encuentre en firme, el tratamiento contable corresponde a la cancelación de las cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un débito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

De manera simultánea, deberá reconocer el derecho mediante un débito a la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Es de anotar que en caso de que el saldo de las subcuentas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, se debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión del mismo, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se

pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Ahora, con relación al reconocimiento de los bienes muebles dados de baja, en caso que la entidad considere que es pertinente ejercer algún control adicional, puede efectuar su registro debitando la subcuenta 831510- Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por lo tanto el reconocimiento en cuentas de orden será potestativo, y la permanencia de este registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requieran los derechos retirados.

CONCEPTO No. 20152000000471 DEL 19-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras - Derechos Contingentes Cuentas de Orden Deudoras - Deudoras de Control
	SUBTEMA	Reconocimiento en cuentas de orden de Ingresos no tributarios originados en actos administrativos no se encuentran en firme. Reconocimiento transitorio en cuentas de orden, de bienes muebles dados de baja.

Doctora
LUISA FERNANDA RESTREPO MARTINEZ
Profesional especializado- Contadora
Corporación Autónoma Regional de Risaralda
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante derecho de petición, radicado en este Despacho con el No. 20155500000202, mediante el cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, de los valores registrados en subcuentas de orden y orden por contra denominadas otros; se requiere determinar en qué subcuentas de las clases 8 y 9 se registra la cartera de ingresos no tributarios y los bienes muebles dados de baja por saneamiento contable de vigencias anteriores, su manejo contable y durante cuánto tiempo se continúa con dichos registros?”

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117,120, 264, 265, 274, 307, 308, 309 y 310 del Plan General de Contabilidad Pública establecen:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)”

“274. Los ingresos no tributarios... Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto)

“307 Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios”.

“308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado”

mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente...”

“309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible”.

“310. Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales”.

Por su parte, el Catálogo General de la Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: “Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes”.

“1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios (...)”.

4110-NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos”.

8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR): “Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes”.

8190- OTROS DERECHOS CONTINGENTES: “Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente”.

8315-ACTIVOS RETIRADOS: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.

Por su parte, el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el capítulo II del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con respecto a la utilización de las subcuentas denominadas “otros”, establece en el numeral 11: *“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.*

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

CONCLUSIONES

Respecto al tratamiento contable de los ingresos no tributarios, se concluye que su reconocimiento debe hacerse en cumplimiento de los principios de Causación o Devengo y Prudencia.

En consecuencia, los ingresos no tributarios deben reconocerse como derechos cuando se encuentren en firme las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que los imponen, y los ingresos cuyos actos administrativos no estén en firme, se constituyen en derechos pecuniarios potenciales que deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS

CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cuando el acto administrativo que se encuentre en firme, el tratamiento contable corresponde a la cancelación de las cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un débito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

De manera simultánea, deberá reconocer el derecho mediante un débito a la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Es de anotar que en caso de que el saldo de las subcuentas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, se debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión del mismo, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Ahora, con relación al reconocimiento de los bienes muebles dados de baja, en caso que la entidad considere que es pertinente ejercer algún control adicional, puede efectuar su registro debitando la subcuenta 831510- Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por lo tanto el reconocimiento en cuentas de orden será potestativo, y la permanencia de este registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requieran los derechos retirados.

CONCEPTO 20152000002121 DEL 03-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Ingresos Fiscales
	SUBTEMA	Periodo del reconocimiento contable de Licencias facturadas en periodos posteriores al cual fueron otorgadas.

Doctora
LUISA FERNANDA RESTREPO MARTINEZ
Profesional especializado- Contadora

Corporación Autónoma Regional de Risaralda
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante derecho de petición, radicado en este Despacho con el No. 20155500002012, mediante el cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, de los valores registrados en subcuentas de ingresos no tributarios 411046 Licencias, correspondientes a facturación durante el año 2014 de periodos correspondiente a vigencias anteriores por concepto de seguimiento (licencias), producto de la labor realizada en la construcción de bases de datos e identificación de valores pendientes de facturación y cobro por parte de la Entidad. Les solicitamos indicarnos el registro contable (Subcuentas que se afectan) para el registro de dichos valores.”

Mediante conversación telefónica y mediante correo electrónico la consultante explica que las facturas objeto de consulta, fueron elaboradas en el año 2014 y el registro contable en el mismo año, mediante un débito a la subcuenta 140139-Licencias con crédito en la subcuenta 411046- Licencias.

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafo 116, 117, 118 y 121 del PGCP, relativos a los principios de contabilidad pública, disponen:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o

gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”

Adicionalmente los numerales 264 y 265 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas al reconocimiento de los ingresos, disponen:

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el registro contable debe hacerse en el momento en la Corporación determina el derecho a la contraprestación por el otorgamiento de la Licencia, es decir en la fecha en que expide la factura, con base en una medición confiable y con carácter vinculante para el tercero, mediante un débito a la subcuenta 140139-Licencias de la cuenta 1401-INGRESOS TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411046- Licencias de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 20152000002331 DEL 05-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Ingresos fiscales No tributarios
	SUBTEMA	Reconocimiento Ingresos por concesión dentro del SITM

Doctora

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Contadora

METROCALI S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550000832, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos entregados a la entidad por el Municipio de Cali, para cubrir la diferencia tarifaria causada hasta el 31 de diciembre de 2014, dentro del proceso de renegociación con los concesionarios del SITM MIO de Santiago de Cali.

De acuerdo con el proceso de renegociación, los recursos serán entregados a Metro Cali, a través del Patrimonio Autónomo, para su distribución a cada uno de los agentes del SITM MIO según los contratos de concesión de la operación.

En cumplimiento de lo anterior, mediante el Otrosí No. 3 realizado al convenio interadministrativo de utilización de vías y operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali, el 18 de diciembre de 2014, suscrito por el Alcalde del Municipio de Santiago de Cali, la Secretaria de Tránsito y Transporte y Metro Cali S.A., se estableció en la **cláusula 1ª**: **“Recursos Diferencia tarifaria.** *El municipio se compromete a asumir parte de la diferencia tarifaria causada hasta el 31 de diciembre de 2014, de la siguiente manera: A) La suma de Treinta mil millones de pesos (\$30.000.000.000), (...) la cual se consignará antes del 31 de diciembre de 2014 en la cuenta corriente de Bancolombia No. 060-5701734-0 denominada P.A.FIDUMIO, con destino al fondo de contingencias, previo al procedimiento administrativo y presupuestal a que haya lugar. B) Para la vigencia fiscal de 2015, el Municipio gestionará otros recursos por el mismo concepto, por un monto de doce mil millones de pesos (\$12.000.000.000), los cuales, una vez debidamente apropiados, serán desembolsados en los meses de abril, mayo y junio de 2015 de acuerdo al flujo de caja del Municipio en la cuenta bancaria anteriormente citada, previo el procedimiento administrativo y presupuestal a que haya lugar.*

Parágrafo. *El cumplimiento del anterior compromiso libera a el Municipio y a Metro Cali S.A. de la responsabilidad patrimonial por diferencia tarifaria hasta el 31 de diciembre de 2014, a título de transacción, produciendo efectos de cosa juzgada, conforme a lo pactado en el acuerdo modificadorio a los contratos de Concesión de Transporte que se celebre entre Metro Cali S.A. y los Concesionarios.”*

Sobre el particular la entidad consulta:

1) *¿El registro del valor total debe realizarse en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS?*

- *Metro Cali S.A. participa en la bolsa tarifaria en un porcentaje de 8.75%, de los recursos recibidos, que constituyen un ingreso por compensación en el recaudo de la tarifa; el registro debe realizarse en la subcuenta 411051-Concesiones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS?*
- *Cuál es el registro contable por el valor equivalente al 91.25% restante.*
- *Como la transferencia del Municipio es sin situación de fondos y la realiza en el año 2015, ¿en qué momento se cancelan las cuentas utilizadas para el registro del 91.25%?*
- *El ingreso correspondiente al 8.75% se realiza en la vigencia de 2014 sobre el valor recibido en esta vigencia o sobre el total de los cuarenta y dos mil millones de pesos reconocidos por el Municipio?*

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar:

Los Principios de Contabilidad Pública contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, constituyen las pautas básicas o macrorreglas que orientan el proceso para la generación de la información contable útil a los usuarios de la misma, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo o causación, según el cual, “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas Técnicas de contabilidad pública, párrafo 15 del PGCP, *“comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso*

contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el Manual de procedimientos a través del Catálogo General de Cuentas–CGC, los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública”

Es así como, al referirnos a las Normas Técnicas relativas a los Deudores en el párrafo 152 del PGCP, *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

Y en las Normas Técnicas relativas a los Ingresos, párrafo 264, estos *“son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”*

Y en el párrafo 265. *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación (...)”*

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS señalando que *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte la Resolución 423 de 2011 de la CGN señala, **“11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS.** *Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:*

(...)

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).”

CONCLUSIONES

Los ingresos obtenidos de manera ordinaria, resultado de la actividad principal por concepto de la participación que le corresponde a Metro Cali S.A., en el contrato de concesión del sistema de transporte masivo del Municipio de Santiago de Cali, deben reconocerse en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS. Como quiera que el valor recibido corresponde a un ajuste tarifario, el % de participación de Metro Cali S.A., en la renegociación de la tarifa, deberá reconocerse en la mencionada cuenta. Cabe anotar que para efectos de revelación en los estados contables, este ingreso se presentará como un ingreso operacional. En consecuencia, no es viable reconocer este ingreso en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Respecto del reconocimiento del valor por el porcentaje que en la distribución le corresponde a los operadores del sistema de transporte masivo, deberá registrarlo en las cuentas de orden del Patrimonio Autónomo, como una obligación a favor de los operadores que participaron en la renegociación, acreditando la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), la cual se cancelará una vez se efectúe el desembolso por parte del patrimonio autónomo para cancelarle a los operadores, su participación.

En relación con el período de contabilización, atendiendo al principio de devengo o causación, los registros relacionados tanto del ingreso de Metro Cali S.A., como de los recursos a favor de los distintos operadores, deberán presentarse en el período contable de 2014.

CONCEPTO No. 20152000010071 DEL 27-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Marco Conceptual. Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental. Catálogo General de Cuentas. Ingresos Fiscales.
	SUBTEMA	Reconocimiento de condición especial de pago del Impuesto de Industria y comercio, en desarrollo de lo previsto en la Ley 1739 de 2014.

Doctor

OSCAR HARVEY ROJAS CARRILLO

Director Financiero

Alcaldía Municipal de Chía

Chía - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su Derecho de Petición radicado bajo el número 20155500011802, el 19 de marzo de 2015, en el cual manifiesta lo siguiente:

“(...)Junto a un respetuoso saludo y teniendo en cuenta lo estipulado en la Ley 1739 de 2014, respecto a la condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones; en el caso específico de nuestra consulta, los intereses y sanciones generados por el impuesto de industria y comercio que se origina de una declaración privada por parte del contribuyente; teniendo en cuenta que el municipio cuenta (SIC) un aplicativo en la página WEB, para la liquidación y realización del pago del ICA, en este aplicativo se activa una casilla que (SIC) muestra el valor total de los intereses y en renglón seguido el valor del beneficio obtenido por la aplicación de la ley, valor que resta del valor a pagar.

La duda que nos surge es contablemente como debemos registrar estos valores, especialmente el descuento de los intereses y sanciones, el costo de dicho beneficio. O se debe contabilizar únicamente por el neto después de la aplicación del beneficio que paga el contribuyente? (...)”

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

CONSIDERACIONES

Con la reciente Reforma Tributaria Ley 1739 de 2014, el Gobierno Nacional introdujo modificaciones al Estatuto Tributario Nacional, la Ley 1607 de 2012 y se crearon mecanismos de lucha contra la evasión relacionados con el establecimiento de condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, así:

*“(...) **ARTICULO 57°.** Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores,*

tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago

-Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%) (...)

Parágrafo 7: Facúltese a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia. (...) (Subrayado fuera de texto)

Frente a la inquietud contable a cerca de la forma como se debe registrar el beneficio establecido por el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014; se hace necesario atender lo establecido por el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que establece las normas, principios y criterios que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, así:

En el Párrafo 123 del, el Principio de no compensación prescribe: “En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES.

“(...)-Ingresos.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

268. La entidad contable pública que en desarrollo de sus operaciones realice devoluciones, rebajas y/o descuentos debe reconocerlos por el precio o el valor convenido, según corresponda. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la dinámica de afectación de los ingresos de la entidad contable pública, así:

“(...) 41 – INGRESOS FISCALES

4110 – NO TRIBUTARIOS. Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

4195 – DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB). Representa el menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el periodo contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el parágrafo 7 del artículo 57 de la Ley 1379 de 2014, la Alcaldía Municipal de Chía se encuentra facultada para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos administrados por el Municipio a cargo de los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables que hayan sido objeto de sanciones tributarias y que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos gravables 2012 y anteriores.

Ahora bien, la forma de reconocer en la contabilidad los ingresos fiscales por concepto de multas, intereses y sanciones se encuentra consagrado en la norma de reconocimiento de los ingresos del Marco Conceptual y Catálogo de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, los cuales establecen que el reconocimiento de estos debe hacerse cumpliendo los principios del Devengo o Causación y no compensación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Dicho ingreso fiscal, se registra como un ingreso no tributario en la Cuenta Contable **4110 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS.**

Del mismo modo, se concluye que el registro contable del beneficio generado por la condición especial de pago representa un menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, el cual se debe reconocer por el precio o valor establecido por la Ley 1739 de forma separada a fin de llevar un control de los mismos en la Cuenta Contable **4195 – DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).**

CONCEPTO No. 20152000019591 DEL 24-04-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMAS	Ingresos Fiscales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los derechos que a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte destinado a recuperar los costos de los servicios de inspección, vigilancia y control

Doctora
 LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
 Coordinadora Grupo de Finanzas
 Superintendencia de Puertos y Transporte
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500013082, en la cual solicita emitir concepto sobre la correcta interpretación y aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la utilización de la subcuenta 140160 Contribuciones, o la subcuenta 140101 -Tasas, para el reconocimiento de los derechos que a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte destinado a recuperar los costos de los servicios de inspección, vigilancia y control, en razón a que la Contraloría General de la República en el informe de auditoría conceptuó lo siguiente:

“Hallazgo No. 11- Reclasificación. Administrativo

La entidad está registrando equivocadamente en la subcuenta 140160 - contribuciones, la causación de las deudas por concepto de la tasa pendiente de cobrar a los vigilados. Sobre el particular, es pertinente considerar lo preceptuado por el Catálogo General de Cuentas que en relación, a los «DEUDORES. INGRESOS NO TRIBUTARIOS» prescribe que “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas multas, sanciones, contribuciones y concesiones. Además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915 Créditos Diferidos y 4110 No Tributarios”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 27, numeral 27.2 de la Ley 1ª de 1991, Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTICULO 27º. Funciones de la Superintendencia General de Puertos.

27.2. Cobrar a las sociedades portuarias y a los operadores portuarios, por concepto de vigilancia, una tasa por la parte proporcional que les corresponda según sus ingresos brutos, en los costos de funcionamiento de la Superintendencia, definidos por la Contraloría General de la República;”

Por su parte, el Consejo de estado, según expediente No. 18851, con referencia 11001032700020050006800, del 21 de noviembre de 2007, señala:

“(…) el tributo consagrado en el artículo 27 numeral 27.2 de la Ley 1 de 1991, está destinado a recuperar los costos de los servicios de inspección, vigilancia y control que presta la Superintendencia a los sujetos contribuyentes, por lo tanto es una contribución especial y no una tasa, toda vez que implica “la realización de obras públicas o actividades estatales, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos. La contribución se paga proporcionalmente al beneficio obtenido y su producto está destinado a la financiación de las obras o actividades.¹ (Subrayado fuera de texto).

Consejo de Estado, sentencia de 24 de octubre de 2002, M.P. Ligia López Díaz, Exp. 13408”

Desde la perspectiva de la regulación contable pública, los párrafos 152 y 153 del Plan General de Contabilidad Pública, relativos a la norma técnica de los deudores, señalan:

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

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

Así mismo el catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el RCP, describe las siguientes cuentas así:

“1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.”

Esta cuenta contiene la subcuenta 140160- Contribuciones

(...)

De otra parte, conforme al anexo de la Carta Circular 72 (Tabla de homologación) la Subcuenta 140135-CONTRIBUCIONES A SUPERINTENDENCIAS del catálogo de cuentas anterior al año 2007, se homologa a la Cuenta 140160-CONTRIBUCIONES, del Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES:

En los términos del pronunciamiento del Consejo de Estado en la Sentencia 11001032700020050006800 los ingresos que percibe la Superintendencia de Puertos y Transporte, corresponden a una contribución especial, que la luz del RCP, corresponde a un ingreso no tributario, caso en el cual la Superintendencia como titular de los recursos deberán causar el ingreso debitando la subcuenta 140160-Contribuciones de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Conceptos No. 20152000043231 de 11-11-15

1.21. VENTA DE BIENES

CONCEPTO No. 20152000032251 DEL 31-07-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Venta de Bienes Inventarios Costo de Producción de Bienes
	SUBTEMA	Reconocimiento de Bienes adquiridos para la producción de bienes

Señor Capitán
HELÍ ROJAS ROBLES
Subgerente Financiero
Industria Militar - INDUMIL
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 19 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003214-2, mediante la cual consulta si es procedente registrar en la cuenta 1512-MATERIA PRIMA, la munición utilizada como insumo en las pruebas de las armas o servicios vendidos por la entidad.

Sobre el particular en la consulta manifiesta: *“La Industria Militar es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, cuyo objeto social es: “Desarrollar la política del Gobierno Nacional en materia de importación, producción y comercialización de armas, municiones, explosivos, accesorios, servicios y elementos complementarios...” y que en el desarrollo de este objeto social utiliza munición producida o importada para comercializarla al sector privado o a la Fuerza Pública y como insumo para las diferentes pruebas de funcionalidad del fusil, revólver, escopeta y venta de servicio de pruebas de laboratorio balístico.*

Conforme a lo expuesto anteriormente, la Industria Militar registra contablemente la munición para la venta en la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y, la munición utilizada como insumo en la producción de armas y en la venta de servicios de pruebas balísticas en la cuenta 1512-MATERIA PRIMA dado que el costo de esta munición es cargado a la respectiva orden de fabricación, es decir, este valor se tiene en cuenta dentro de la estructura del costo de cada producto o servicio.

El tratamiento contable anteriormente mencionado, fue observado por la comisión de la Contraloría General de la República dentro de la auditoría efectuada para la vigencia 2014, en lo concerniente al registro contable de la munición utilizada como insumo para las pruebas a las armas o servicios vendidos, al afirmar que esta munición se encuentra mal clasificada en la cuenta 1512-MATERIA PRIMA, teniendo en cuenta que es un producto terminado el cual debe estar registrado en la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica del RCP relativa a los costos de producción, señala:

295. **Noción.** Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.

(...)

301. *El costo de los bienes que se encuentran en proceso de producción actualizará temporalmente el inventario de productos en proceso, para efectos de revelación de la información contable a una fecha determinada.*

(...)

305. *La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.*

306. *En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas como:

“1505-BIENES PRODUCIDOS: Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las respectivas cuentas que integran el grupo 71-Producción de Bienes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los productos que han terminado su proceso de transformación.*
- *El valor de los productos extraídos.*
- *El valor de las construcciones terminadas.*
- *El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.*

SE ACREDITA CON:

- *El costo de las mercancías que se vendan. 2- El valor de la mercancía determinada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otras. 3- El valor de los bienes entregados a cualquier título.”*

“1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA como, “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. 2-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

*1-El costo de las mercancías vendidas.
2-El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
3-El valor de la mercancía determinada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otros. 4-El valor de las mercancías entregadas a cualquier título.”*

“1512- MATERIAS PRIMAS. “Representa el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

*1-El valor de las materias primas adquiridas.
2-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios. 3-El valor de la materia prima devuelta del proceso productivo.*

SE ACREDITA CON:

*1-El costo de materias primas que se trasladen al proceso productivo.
2-El valor de las materias primas devueltas a proveedores.”*

Por su parte, el Grupo 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN se describe como, *“En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios*

individualizables que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado. (...)

(...)

Los conceptos que hacen parte del costo de producción, son los siguientes:

Materia prima: Comprende el costo de los elementos que han de ser sometidos a un proceso de transformación y convertidos en un bien final o intermedio. La contrapartida corresponde a la subcuenta 151201-Materias Primas.

Materiales: En la producción de bienes, comprende el costo de los elementos que quedan integrados físicamente al producto, susceptibles de medirse en unidades de costo. (...)

Así mismo, el Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, en el numeral 2. Aspectos conceptuales relacionados con el Proceso Contable, señala: “(...) La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una de ellas, constituye una acción administrativa de primer orden para efectos de garantizar la calidad de los estados, informes y reportes contables.”

Y en el numeral 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, determinó, “Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidad y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, nos permitimos indicar:

Las erogaciones realizadas por la entidad para la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, constituyen los costos de producción, determinados y registrados mediante la implementación de sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, en el cual se podrán identificar diferentes etapas, como serían:

Compra de materias primas.

Las materias primas utilizadas en el proceso productivo se reconocen debitando la subcuenta 151201-Materias primas de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Desarrollo del proceso productivo.

La subcuenta 151201-Materias primas de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS se acredita por el valor de las materias primas utilizadas y se debita la cuenta respectiva del grupo 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, en donde se registrará el costo del producto.

Terminación del proceso productivo.

Los diferentes componentes del costo del producto son acumulados en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, la cual se acreditará por el valor de los bienes obtenidos en el proceso productivo con débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

De acuerdo con lo anotado, los bienes adquiridos para utilizar como insumos en procesos productivos, se contabilizan en la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS en cuanto se destinen a las pruebas de funcionalidad de las armas, y en la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS en lo relacionado con la munición utilizada en la venta de servicios, más no en la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, en razón a que en ésta última deben reconocerse los productos que están destinados para la venta y no requieren proceso de transformación.

Así mismo, es pertinente señalar, que a efecto de garantizar la calidad y una información confiable, relevante y comprensible a los diferentes usuarios, la entidad identificará las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman y los controles asociados a cada una de ellas en manuales para documentar las políticas y demás prácticas contables según que los sistemas de acumulación de costos implementados permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública.

Además, deberá revelar los costos de producción en informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades

específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar y en notas a los estados contables, deberá revelarse el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 2015200002991 de 12-02-2015

1.22. VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000200011 del 29-04-2015
20152000024221 del 29-04-2015
20152000038231 del 10-10-2015
20152000042111 del 28-10-2015
20152000043231 del 11-11-2015

1.23. TRANSFERENCIAS

CONCEPTO No. 20152000012781 DEL 10-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento de transferencias en cuentas de ingreso y gasto, y base de reconocimiento.

Doctora
ADAMIRA GRAGOZO CRUZ
Profesional Universitario
Alcaldía Distrital de Barranquilla
Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500011292 en la cual formula la siguiente consulta:

La Alcaldía Distrital de Barranquilla, es una entidad de carácter agregadora, la cual incorpora la información contable de los fondos de servicios educativos (152) y de los Entes de control, esto es Contraloría, Concejo y Personería Distrital. En el presupuesto aprobado del Distrito de Barranquilla, hay contemplado gastos de funcionamiento para los entes de control. En virtud de que este despacho está comprometido en realizar depuración contable permanente, solicito a usted orientación en cuanto al registro contable de los recursos girados a los entes de control para su sostenibilidad. ¿Cuáles cuentas contables debemos utilizar para realizar los registros contables: Distrito 5705-Fondos Entregados ó 5423 Otras Transferencias, según corresponda, y Entes de control 4705 Fondos Recibidos o 4428-Otras transferencias?

Así mismo orientación en cuanto a cómo realizar los ajustes contables con respecto a las cuentas 141314 –Transferencias por cobrar por parte de los entes de control, teniendo en cuenta que estas entidades con autonomía administrativa y financiera han venido causando sus ingresos al inicio del periodo contable con base al presupuesto asignado por el Distrito, sin embargo durante algunos años anteriores el presupuesto del distrito no se ejecutó totalmente, lo que generó que los entes de control tienen una transferencia por cobrar al Distrito de Barranquilla en sus estados contables. Cabe anotar que el Distrito ha venido realizando los giros registrados contablemente como transferencias pero por los montos asignados durante el respectivo mes quedando siempre una diferencia entre lo girado por el distrito y lo asignado en el presupuesto por los entes.

CONSIDERACIONES

La dinámica de la cuenta 5705 FONDOS ENTREGADOS establece que *“representa el valor de los recursos entregados en dinero o títulos, por la tesorería centralizada a la entidad contable pública del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros a las tesorerías centralizadas.*

Por otra parte en la dinámica de la cuenta 4705 FONDOS RECIBIDOS se indica que *“representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas”.*

Adicionalmente, en numeral dos del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable establece que *“La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una*

entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran. La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.

Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.

El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, ó 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.”

El principio de prudencia establece que “en relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”

Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental establecen respecto a los ingresos que *“las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para su reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”*,

En la dinámica de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES se expresa que *“Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores*

originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos” y se establece que se debita por el valor de los mayores valores causados.

CONCLUSIONES

Las cuentas contables a utilizar en relación a los recursos girados a los entes de control para su sostenibilidad son:

- 1 El Distrito deberá utilizar la cuenta 5705 FONDOS ENTREGADOS
- 2 El respectivo organismo de control deberá utilizar la cuenta 4705 FONDOS RECIBIDOS

Lo anterior en virtud de que estas cuentas contables hacen referencia a las transferencias de recursos de la tesorería centralizada hacia las entidades públicas para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión.

Cabe resaltar que para el proceso de agregación de la información por parte de la Alcaldía, debe aplicar lo expuesto en el Manual de Procedimientos relacionado con la formas de Organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Por otra parte, la subcuenta por cobrar 141314 Otras transferencias de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR será causada junto con el correspondiente ingreso en el momento en que la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación y se reconocerá por el valor del importe definido en el mencionado acto, por lo tanto, no deberían presentarse saldos remanentes en estas cuentas ya que en virtud del principio de prudencia, los ingresos no pueden reconocerse sobre la base de expectativas. Por lo tanto la entidad debe analizar si las diferencias se originaron en el periodo actual o en el periodo anterior. En caso que corresponda al periodo actual se deberá acreditar la subcuenta 141314 Otras transferencias de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR con débito a la subcuenta del ingreso por transferencia donde se reconoció inicialmente. Si por el contrario la diferencia corresponde a ejercicios anteriores se deberá reconocer como ajuste en la subcuenta 481557 Transferencias de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20152000033941 DEL 21-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento de recursos recibidos para pago de subsidios de vivienda

Doctor
SEGISMUNDO MORENO ROJAS
Contador
Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali- FEV

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo del 22 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003248-2, mediante la cual informa que el FEV recibe transferencias del Municipio de Santiago de Cali y otras entidades con destinación al subsidio municipal de vivienda, establecido en las leyes 61 de 1936 y 03 de 1991 y reglamentado mediante acuerdo municipal 087 de 1999, dicho subsidio se puede entregar en dinero o especie para soluciones habitacionales de los estratos 1 y 2 de la ciudad.

De otra parte, se indica que con el acto administrativo del municipio que reconoce el traslado al FEV, el fondo reconoce un debito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRASFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442890- Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con relación a dicho registro se solicita emitir concepto sobre si el registro realizado es el correcto.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 003 de 1991 por la cual se creó el Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social, dispuso lo siguiente:

“Artículo 1º.- Créase el Sistema Nacional de Vivienda de Interés social, integrado por las entidades públicas y privadas que cumplan funciones conducentes a la financiación, construcción, mejoramiento, reubicación, habilitación y legalización de títulos de viviendas de esta naturaleza.

Las entidades integrantes del sistema actuarán de conformidad con las políticas y planes generales que adopte el Gobierno Nacional.

El Sistema será un mecanismo permanente de coordinación, planeación, ejecución, seguimiento y evaluación de las actividades realizadas por las entidades que lo integran, con el propósito de lograr una mayor racionalidad y eficiencia en la asignación y el uso de los recursos y en el desarrollo de las políticas de vivienda de interés social.

Artículo 2º.- *Las entidades integrantes del Sistema Nacional de Vivienda de interés social, de acuerdo con las funciones que cumplan conformarán los subsistemas de fomento o ejecución, de asistencia técnica y promoción a la organización social, y de financiación, así:*

a) El subsistema de fomento o ejecución estará conformado por los organismos nacionales, departamentales, intendenciales, comisariales, municipales, de los distritos especiales y de las áreas metropolitanas, y por las organizaciones populares de vivienda, las organizaciones no gubernamentales y las empresas privadas que fomenten, diseñen o ejecuten planes y programas de soluciones de vivienda de interés social. Entre otros, serán integrantes de este subsistema el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social de que trata el artículo 10, el Fondo Nacional del Ahorro, la Caja de Vivienda Militar, los Fondos de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana de que trata el artículo 17 y las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios;

b) El Subsistema de Asistencia Técnica y de Promoción a la Organización Social estará conformado por los organismos nacionales, departamentales, intendenciales y comisariales, y por las agremiaciones de las organizaciones populares de vivienda, las organizaciones no gubernamentales y las entidades privadas que prestan asistencia técnica y promueven la organización social. Entre otros, serán integrantes de este subsistema el Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA-, el Instituto Geográfico "Agustín Codazzi" -IGAC-, el Centro Nacional de la Constitución -CENAC-, la Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-, las Universidades y los Centros de Investigación o Consultoría especializados en vivienda;

c) El Subsistema de Financiación estará conformado por las entidades que, cumplan funciones de captación de ahorro, concesión, de créditos directos, otorgamientos de descuentos, redescuentos y subsidios, destinados al cumplimiento de los objetivos del Sistema. Entre otros, serán integrantes de este subsistema las entidades de que trata el artículo 122 de la Ley 9 de 1989, la Financiera de Desarrollo Territorial -FINDETER-, el Banco Central Hipotecario -BCH-, la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero, y las Cajas de Compensación Familiar que participen de la gestión Financiera del Sistema.

(...)

Artículo 4º.- *Las Administraciones Municipales, Distritales, de las áreas metropolitanas y de la Intendencia de San Andrés y Providencia coordinarán en su respectivo territorio el Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social, a través de las entidades especializadas*

que en el actualidad adelantan las políticas y planes de vivienda social en la localidad o a través de los Fondos de Vivienda de Interés Social y reforma urbana, de que trata el artículo 17 de la presente Ley." (Subrayado fuera de texto).

La misma ley, en los artículos 17 al 19, crea la figura de los Fondos de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, en los siguientes términos:

“Artículo 17º.- *A partir de la vigencia de esta Ley, los municipios, los distritos especiales, las áreas metropolitanas y la Intendencia de San Andrés y Providencia podrán crear un Fondo municipal, distrital, metropolitano o intendencial, según el caso, de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana para la administración de las apropiaciones previstas en la Ley 61 de 1936 y demás disposiciones concordantes, y de los bienes y recursos de que trata el artículo 21 de la presente Ley.*

El Fondo se manejará como una cuenta especial del presupuesto, con unidad de caja y personería jurídica, sometido a las normas presupuestales y fiscales de la entidad territorial correspondiente.

La representación legal del Fondo podrá ser ejercida por el Jefe de la entidad territorial o por el Director designado para el efecto cuando se cree una entidad descentralizada para su administración. Sin embargo, cuando el Fondo se cree adscrito a un organismo descentralizado de la respectiva entidad territorial, la representación legal será ejercida por el Jefe del organismo al cual se adscriba el Fondo.

Artículo 18º.- Los Fondos de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana tendrán como objeto desarrollar las políticas de vivienda de interés social en las áreas urbanas y rurales, aplicar la Reforma Urbana en los términos previstos por la Ley 9 de 1989 y demás disposiciones concordantes, especialmente en lo que se hace referencia a la vivienda de interés social, y promover las organizaciones populares de vivienda.

Artículo 19º.- Serán funciones de los Fondos de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, sin perjuicio de las otras que les asignen los concejos municipales, distritales, las Juntas metropolitanas o el Consejo Intendencial de San Andrés y Providencia, las siguientes:

a. Coordinar acciones con el INURBE y demás entidades del Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social para la ejecución de sus políticas. Especialmente coordinará con la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero la ejecución de programas de soluciones de vivienda de interés social en el sector rural;

b. Canalizar recursos provenientes del Subsidio Familiar de Vivienda para aquellos programas adelantados con participación del municipio, del Distrito Especial, del área metropolitana o de la Intendencia de San Andrés y Providencia;

c. Desarrollar directamente o en asocio con entidades autorizadas, programas de construcción, adquisición, mejoramiento, reubicación, rehabilitación y legalización de títulos de soluciones de vivienda de interés social;

d. Adquirir por enajenación voluntaria, expropiación o extinción del dominio, los inmuebles necesarios para la ejecución de planes de vivienda de interés social, la legalización de títulos un en urbanizaciones de hecho o ilegales, la reubicación de asentamientos humanos localizados en zonas de alto riesgo, la rehabilitación de inquilinatos y la ejecución de proyectos de reajuste de tierras e integración inmobiliaria siempre que se trate de vivienda de interés social;

e. Fomentar el desarrollo de las organizaciones populares de vivienda;

f. Promover o establecer centros de acopio de materiales de construcción y de herramientas para apoyar programas de vivienda de interés social;

g. Otorgar créditos descontables o redescontables en el Banco Central Hipotecario según lo dispuesto en la Ley 9 de 1989, para financiar programas de soluciones de vivienda de interés social.

Teniendo en cuenta que la Ley 003 de 1991 permite que el Fondo se maneje como una cuenta especial del presupuesto, sometido a las normas presupuestales y fiscales de la entidad territorial correspondiente, la función de canalizar o administrar los recursos para el Subsidio Familiar de Vivienda para aquellos programas adelantados con participación del municipio, puede realizarse de dos maneras, que el fondo gestione los recursos bajo a figura de recursos administrados a nombre del municipio, donde el gasto por subsidio lo reconozca directamente el municipio previo informe del Fondo, o a través de sistemas de traslado de recursos sin contraprestación por parte del municipio al fondo para que éste de modo autónomo sea el ejecutor de la política de subsidios y en consecuencia sea la entidad que reconozca el gasto.

Para efectos de establecer el tratamiento contable de la función de otorgamiento de subsidios, es necesario tener en cuenta lo establecido en los párrafos 127 a 130 del Plan General De Contabilidad Pública-PGCP que establecen lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el

reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto).

En este contexto el PGCP define el tratamiento contable de las Cuentas por pagar así:

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: Aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud.

Asimismo, el PGCP establece el tratamiento de Ingreso en los siguientes términos:

*“264. **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.*

(...)

271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

(...)

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

De otra parte, el PGCP en los párrafos 240 y siguientes indica las Normas técnicas relativas al patrimonio en las cuales se especifica lo siguiente:

*“240. **Noción.** El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.*

241. Las normas técnicas del patrimonio están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública, así como otros factores que inciden en el comportamiento patrimonial, representado en incrementos y disminuciones.

242. Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas.

243. Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.

244. El superávit pagado comprende el valor en exceso originado en la venta de acciones o cuotas partes de interés social, con respecto a su valor nominal.

245. El superávit operacional se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles. También incluye las partidas pendientes de las formalidades necesarias para ser capitalizadas y las constituidas con fines específicos, en cumplimiento de normas legales y estatutarias.

246. El superávit de valuación se deriva de los procesos de valoraciones técnicas tendientes a la actualización de los activos.

247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.

(...)

250. El reconocimiento del patrimonio público debe corresponder con el criterio de reconocimiento definido para las demás cuentas del activo, pasivo, ingresos, gastos y costos que lo originan, y con el de revelación cuando aplique.

251. Para efectos de revelación, el superávit pagado está conformado por la prima en colocación de acciones y de cuotas o partes de interés social; el superávit operacional, por el resultado del ejercicio, el resultado de ejercicios anteriores, los dividendos y participaciones decretados y las reservas; el superávit de valuación está conformado por las valorizaciones, el originado en la aplicación del método de participación patrimonial y el saldo de la revalorización del patrimonio; el superávit incorporado incluye los bienes y derechos incorporados y los intangibles formados, y el superávit donado comprende las donaciones en dinero, especie y derechos sin contraprestación económica. Las disminuciones patrimoniales están conformadas por la incorporación de pasivos y el registro de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones.” (Subrayado fuera de texto).

Para efectos de reconocer los hechos económicos en los cuales una entidad no financiera gestiona recursos de terceros el Catálogo de Cuentas incorporó la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con la siguiente descripción y dinámica:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

- y. El valor de los recursos recibidos.”

Para el reconocimiento recursos recibidos sin contraprestación para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales, el Catálogo de Cuentas contiene la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, descrita en los siguientes términos:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- bb) El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- cc) El valor de las transferencias causadas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El tratamiento contable de los recursos recibido para el Subsidio Familiar de Vivienda, bajo el contexto legal, corresponde a alguna de las alternativas que se presentan a continuación:

Para aquellos casos en los que los recursos son entregados a los Fondos bajo la figura de recursos administrados a nombre del Municipio, con el recibo de los recursos, el Fondo debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Con el giro de los subsidios, se debitará la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En aquellos casos donde la política corresponde a traslados de recursos sin contraprestación por parte del Municipio al Fondo para que éste de modo autónomo sea el ejecutor de sus programas de vivienda, teniendo en cuenta que el recaudo y gestión de estos recursos es una de las funciones ordinaria y permanente del Fondo y que los recursos no se entregan con propósitos de constituirse en aportes de capital, esta operación se debe registrar como un ingreso. Además, los recursos transferidos por el municipio de Santiago de Cali al FEV en ningún momento es susceptible de constituirse en formación bruta de capital, por consiguiente no es procedente reconocer dicho recaudo directamente en el patrimonio.

Por lo anterior, el registro que deben realizar los Fondos cuando se presente el último caso y si las erogaciones de estos subsidios se encuentran contemplados dentro del plan de desarrollo del Municipio corresponde a un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y la cuenta recíproca del municipio sería la 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20152000036781 DEL 24-09-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Transferencias
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transferencias realizadas por la Nación destinadas a la cofinanciación Sistema Integrado de Transporte Masivo Transmilenio SITM de Bogotá D.C.

Doctora
 MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
 Contadora General de Bogotá D.C.
 Secretaría Distrital de Hacienda - Bogotá, Distrito Capital
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de agosto 6 de 2015, radicada con el No. 2015-550-003903-2, donde manifiesta:

“Cordialmente solicito su aclaración sobre la doctrina emitida mediante los conceptos No. 20142000000221 del 27/01/2014 y el 200811-121033 del 14-11-2008 relacionados con los recursos destinados a financiar el Sistema Integrado de Transporte Masivo, para lo cual nos permitimos transcribir y precisar lo siguiente:

- *Con base en el concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 del 3/12/2013, la Contaduría General de la Nación en el Concepto 20142000000221 del 27/01/2014 concluye:*

*Teniendo en cuenta que en el concepto jurídico emitido por la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se estableció que la Nación efectúa una transferencia de recursos, que no implica contraprestación alguna, **que el titular de los recursos como de las obras de infraestructura es la entidad territorial y que el ente gestor es el encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación,** el procedimiento contable para los distintos actores que intervienen en los proyectos del SITM, es el siguiente:*

- ***Reconocimiento de la causación de la Transferencia de la Nación a los entes territoriales, por parte de la entidad territorial y por el MHCP.***

Conocido el valor a transferir por parte del MHCP, la entidad territorial deberá reconocer en su contabilidad el ingreso de los recursos destinados al sistema, mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, en tanto que el MHCP deberá reconocer un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la

cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual es cancelada con el giro que normalmente viene realizando a la Fiduciaria.

- **Reconocimiento de los recursos entregados en administración. En la entidad territorial**

Con ocasión del giro de los recursos a la Fiduciaria, corresponde a la entidad territorial, reconocer los recursos entregados en administración al ente gestor, para lo cual debitará la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cancelando la transferencia registrada mediante un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- **Reconocimiento de las operaciones realizadas por el ente gestor.**

Por su parte el ente gestor reconocerá los recursos en administración en cuentas de orden, conforme lo dispone el RCP cuando la entidad pública administra recursos de otra entidad pública a través de encargos fiduciarios. Así mismo, corresponde al ente gestor proveer al ente territorial la información que le permita incorporar en su contabilidad los diferentes rubros que componen la información financiera del encargo fiduciario, ajustando la subcuenta, 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Por su parte, el Concepto No. 200811-121033 del 14-11-2008 emitido por la CGN, se basa entre otras, en las siguientes consideraciones:

- El artículo 2° de la Ley 310 de 1996, establece que 'La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo de 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: (...)

2. Que se constituya una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital.'

- El artículo 5° del Decreto 3109 de 1997 (SIC) dispone que 'Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos.'

- La definición del Sistema así como la titularidad del mismo se reiteran en las siguientes normas:

El Decreto 831 de 1999 que reglamentó el Acuerdo 4 de 1999, en uno de sus considerandos señala: ‘Que habiendo siendo (sic) constituida la sociedad TRANSMILENIO S.A., para ser la titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, el cual se encuentra definido y compuesto, conforme a lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997, corresponde a TRANSMILENIO asumir la titularidad de la infraestructura del sistema, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema.’

(...) Por su parte, el artículo 4° señala: ‘Titularidad del Sistema Transmilenio. Para todos los efectos legales, TRANSMILENIO S.A., será el titular del Sistema Transmilenio, conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996.’ (...)

Este concepto concluye:

1.1 Procedimiento Contable – Cofinanciación Sistema Transmilenio

*Los recursos aportados por la Nación y el Distrito Capital al Sistema Transmilenio **son producto de un convenio de cofinanciación sustentado en la Ley 310 de 1996**, destinados a la ejecución de un proyecto de inversión. Tratándose de la Nación, estos recursos se reconocen como gasto en la subcuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, teniendo en cuenta que no constituyen formación bruta de capital. En el caso del Distrito Capital, con base en el artículo 8° del Acuerdo 302 de 2007, el registro debe efectuarse en la subcuenta 120833-Sociedades públicas, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, una vez se haya adelantado el respectivo trámite de autorización, suscripción y pago de las acciones. Ahora bien, si el Acuerdo por el cual se expide el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá Distrito Capital, establece que la transferencia de estos recursos a TRANSMILENIO S.A. **no constituye aporte patrimonial, el Distrito Capital debe efectuar el registro indicado para registrar los aportes de la Nación.***

*De otra parte, teniendo en cuenta que la cofinanciación de la Nación está condicionada, conforme a la Ley 310 de 1996, **a que se constituya una sociedad por acciones que sería la titular del sistema de transporte**, siendo en el caso del Distrito Capital, la Empresa de Transporte del Tercer Milenio-TRANSMILENIO S.A., y que el artículo 4° del Decreto 3109 de 1997 señaló que el Sistema está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada, **es TRANSMILENIO S.A. la entidad que debe reconocer los recursos de la***

cofinanciación y el fortalecimiento patrimonial por los bienes que conforman el Sistema.

Los recursos de la cofinanciación se registran debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 326501-Nación o 326506-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN. El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Los bienes que conforman el Sistema se registran debitando la subcuenta “Red Terrestre” de las cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, o de la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS, en el caso de haberse girado anticipos. El pago de las obligaciones causadas se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

*Lo anterior teniendo en cuenta adicionalmente que de conformidad con las normas relacionadas en las consideraciones, **la Nación está obligada a transferir los recursos a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto**; los recursos de la cofinanciación se encuentran presupuestados en TRANSMILENIO S.A.; TRANSMILEIO S.A. (SIC) está constituida como una sociedad por acciones con participación exclusiva de entidades públicas; y, la conformación del patrimonio de TRANSMILENIO S.A. incluye recursos transferidos.*

*De otra parte, si bien el artículo 15° del Decreto 831 de 1999 establece que le corresponde al Instituto de Desarrollo Urbano-IDU la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva que se utilizará en la operación del Sistema Transmilenio, **el titular del Sistema es TRANSMILENIO S.A. (...)**” (Negritas y subrayados fuera de texto)*

CONSULTA

Dado que el concepto emitido en 2014 al Ministro de Hacienda y Crédito Público no deroga o modifica expresamente el concepto emitido en 2008 al Contador General de Bogotá y teniendo en cuenta las consideraciones sobre las cuales fueron expedidos los conceptos objeto de nuestra inquietud y mencionadas anteriormente, de manera atenta, este Despacho solicita que su Despacho evalúe para Bogotá D.C., que:

51. Para el reconocimiento de los recursos recibidos de la Nación con destino a la infraestructura del sistema de transporte se aplique el literal a) del concepto No. 2014200000221 del 27/01/2014 emitido por la CGN, es decir que la reciprocidad del registro sea entre el Ministerio de Hacienda y Bogotá D.C. como ente territorial.
52. Para el reconocimiento de la entrega de los recursos sin situación de fondos de la Secretaría Distrital de Hacienda a TRANSMILENIO S.A. se tenga en cuenta el concepto No. 200811-121033 del 14-11-2008 emitido a este Despacho, es decir que la figura de recursos entregados y recibidos en administración entre Bogotá D.C., y TRANSMILENIO S.A. no se aplique y a cambio, se trate como “Recursos de Cofinanciación”.

CONSIDERACIONES

La Ley 310 de 1996, actualmente vigente, en el Artículo 2º, señala:

“Artículo 2º. La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo del 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se constituya una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Igualmente se encuentra vigente el Decreto 3109 de 1997, por el cual se reglamenta la habilitación, la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros y la utilización de los recursos de la Nación, que en los artículos 3º y 15º., señalan:

“Artículo 3º.- Se entiende por transporte masivo de pasajeros el servicio que se presta a través de una combinación organizada de infraestructura y equipos, en un sistema que cubre un alto volumen de pasajeros y da respuesta a un porcentaje significativo de necesidades de movilización.

(...)

Artículo 15º.- Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4º del citado Decreto establece que *“Para los efectos previstos en la presente disposición el sistema está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada.”* (Subrayado fuera de texto).

También se encuentra vigente el Acuerdo 4 de 1999, “Por el cual se autoriza al Alcalde Mayor en representación del Distrito Capital para participar, conjuntamente con otras entidades del orden Distrital, en la Constitución de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - Transmilenio S.A. y se dictan otras disposiciones”, que contiene las principales determinaciones adoptadas por el Distrito Capital en relación con la constitución de la empresa a que hace referencia el Artículo 2º, numeral 2, de la Ley 310 de 1996, señalando, en los artículos 1º. y 2º., lo siguiente:

“Artículo 1º.- Nombre y Naturaleza Jurídica. Autorízase al Alcalde Mayor en representación del Distrito Capital para participar, conjuntamente con otras Entidades del Orden Distrital, en la constitución de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - TRANSMILENIO S.A.-, bajo la forma jurídica de sociedad por acciones del Orden Distrital, con la participación exclusiva de entidades públicas. TRANSMILENIO S.A. tendrá personería jurídica, autonomía administrativa, financiera, presupuestal y patrimonio propio.

Artículo 2º.- Objeto. Corresponde a TRANSMILENIO S.A. la gestión, organización y planeación del servicio de transporte público masivo urbano de pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor, en las condiciones que señalen las normas vigentes, las autoridades competentes y sus propios estatutos” (Subrayado fuera de texto).

El citado Acuerdo 4 de 1999, en el Artículo 4º.- establece los diferentes elementos que pueden constituir el patrimonio de TRANSMILENIO S.A., considerando a las transferencias y demás partidas que se le asignen como alternativas para ello, al indicar:

“Artículo 4º.- Patrimonio. El patrimonio de TRANSMILENIO S.A., estará integrado por su capital social, por los derechos reales y personales de la entidad, los que le sean transferidos, las partidas que se le asignen y los recursos provenientes del desarrollo de su actividad y del giro ordinario de sus negocios” (Subrayado fuera de texto).

En las consideraciones que tuvo en cuenta el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. para expedir el Decreto 831 de 1999, “Por el cual se reglamenta el Acuerdo 4 de 1999, del Concejo de Santa Fe de Bogotá y se dictan otras disposiciones”, vigente a la fecha, en el décimo inciso, indicó lo siguiente:

“Que habiendo siendo (SIC) constituida la sociedad TRANSMILENIO S.A., para ser la titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, el cual se encuentra definido y compuesto, conforme a lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997, corresponde a TRANSMILENIO asumir la titularidad de la infraestructura del sistema, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema.”

El Decreto 831 de 1999 antes referido, en los Artículos 2º, 4º y 13º, además de definir cómo se integra el Sistema Transmilenio, determina también cuál es la entidad titular de esos elementos, indicando lo siguiente:

“Artículo 2º.- Definición del Sistema Transmilenio. De conformidad con la Ley 86 de 1989, el Sistema Transmilenio se encuentra integrado por la combinación organizada de infraestructura, predios, equipos, señales, paraderos, estaciones utilizados para la eficiente y continua prestación del servicio público esencial de transporte masivo de personas, a través de buses dentro del perímetro urbano de Santa Fe de Bogotá, D.C.

(...)

Artículo 4º.- Titularidad del Sistema Transmilenio. Para todos los efectos legales, TRANSMILENIO S.A., será el titular del Sistema Transmilenio, conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996” (Subrayado fuera de texto).

El citado Decreto 831 de 1999, establece de forma taxativa cuál es la entidad encargada de la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva que se utilizará en la operación del Sistema Transmilenio, indicando en el Artículo 15º, lo siguiente:

“Artículo 15º.- Construcción, Mantenimiento y Mejora de la Infraestructura del Sistema Transmilenio. Corresponde al Instituto de Desarrollo Urbano - IDU - la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva que se utilizará en la operación del Sistema Transmilenio, a que se refiere el artículo 13 de este Decreto.”

En tal sentido, el IDU y TRANSMILENIO S.A. suscribieron el convenio interadministrativo Número 020 de 2001, que ha sido ampliado con múltiples Otrosíes, en el que se definen las condiciones en que las partes cooperarán para la ejecución de las obras de infraestructura física para el Sistema Transmilenio.

El Decreto 831 de 1999 también previó la posibilidad que los elementos que conforman el Sistema Transmilenio fueran entregados por esa Empresa, señalando en el Artículo 17º, lo siguiente:

“Artículo 17º.- Convenios Interadministrativos. Para efectos de la cesión, disposición, entrega, construcción, mantenimiento, mejora y administración de la infraestructura específica y exclusiva del Sistema Transmilenio, se celebrarán los convenios interadministrativos entre TRANSMILENIO y las demás entidades o autoridades Distritales, estableciéndose los plazos o períodos de entrega, las condiciones técnicas de construcción y mantenimiento, plazos, períodos y demás aspectos relacionados con la infraestructura del Sistema Transmilenio” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Distrito Capital, en las disposiciones generales de presupuesto para la vigencia 2015, Acuerdo No. 575 de diciembre 17 de 2014, en el Artículo 8, en relación

con el tratamiento que se les debe dar a las transferencias presupuestales que realiza la Administración central con destino a TRANSMILENIO S.A, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 8. APORTES DE CAPITAL DEL DISTRITO. Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito Capital o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito Capital, se constituirán en aportes patrimoniales de Bogotá, D.C. Las apropiaciones del Presupuesto Anual del Distrito proyectadas para efectuar aportes patrimoniales a las mencionadas entidades, que no hayan sido legalizados a 31 de diciembre de 2015, podrán ser liberadas por el Distrito. Las capitalizaciones en especie que realice el Distrito Capital en sus entidades, que no impliquen erogaciones en dinero no requerirán operación presupuestal alguna, sin perjuicio de los registros contables correspondientes.

PARÁGRAFO. No se constituirán como aportes patrimoniales, los recursos transferidos por la Administración Central para ser otorgados como subsidios, ni las transferencias de recursos del Distrito Capital para la cofinanciación de las obras y operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo, en desarrollo del convenio Nación – Distrito – TransMilenio, ni las transferencias entregadas a las Empresas Industriales y Comerciales del orden distrital para funcionamiento y operación, determinadas así en el Plan de Cuentas” (Subrayado fuera de texto).

El CONFIS Distrital, mediante Circular No. 004 del 10 de diciembre de 2009, donde se entregaron los lineamientos sobre la entrega de activos improductivos al Distrito Capital, determinó:

“(…) las empresas distritales que por diversas razones deban incorporar a su patrimonio bienes no económicos como los de beneficio y uso público, los bienes históricos y culturales o los de conservación ambiental, cuando se trata de bienes de carácter improductivo o de no mercado, deberán adelantar las gestiones necesarias para entregarlos a título gratuito y sin contraprestación a las dependencias o entidades del sector gobierno general distrital que en atención a su cometido estatal sean las responsables de la administración, mantenimiento, rehabilitación y control de los mismos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La CGN en la Doctrina Contable Pública ha señalado que el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, donde intervienen dos o más entidades públicas, dependerá de lo indicado en la legislación, en las normas locales o específicas y, esencialmente, en lo pactado en las cláusulas establecidas en los contratos y/o convenios interadministrativos suscritos entre estas, en la medida que allí se habrá de señalar, entre otros aspectos, en calidad de qué intervienen la entidades, el objeto, el alcance, obligaciones y derechos de cada entidad, naturaleza de los recursos

entregados, entidad responsable de la ejecución, la titularidad y control de los recursos, propiedad sobre los bienes obtenidos de la ejecución de los recursos, entidad que tiene a cargo la función de cometido estatal que se desarrolla con la utilización de los recursos aportados, la periodicidad y formalidades para su legalización y amortización.

En relación con lo consultado, debe considerarse en principio lo señalado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP en el concepto radicado con el No. 3-2013-032328 de diciembre 3 de 2013, por cuanto las transferencias realizadas por la Nación para financiar el Sistema Integrado de Transporte Masivo SITM de Bogotá D.C. no están sujetas a condición alguna, salvo que deben ejecutarse las actividades acordadas en los convenios respectivos y que se ordenan previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las disposiciones correspondientes para atender funciones que son propias del cometido estatal a cargo de la entidad territorial receptora.

Del análisis del esquema adoptado por el Distrito Capital para la ejecución de los recursos transferidos por la Nación y los aportados por la Administración Central de la ciudad para financiar las obras públicas y demás elementos que conforman el Sistema Integrado de Transporte Masivo SITM, efectuado con fundamento en las consideraciones señaladas anteriormente, se deduce que Bogotá D.C. ha dispuesto un esquema jurídico y administrativo que difiere sustancialmente del dispuesto para otros entes territoriales que también reciben y ejecutan recursos con tal propósito.

Para determinar el procedimiento contable se ha tenido en cuenta lo señalado en el Artículo 4º.- del Decreto (distrital) 831 de 1999, donde conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996, el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. estableció que para todos los efectos legales la titularidad del Sistema Integrado de Transporte Masivo Transmilenio SITM es de TRANSMILENIO S.A., incluida la infraestructura correspondiente. Igualmente, se tuvo en cuenta el hecho de que el Convenio suscrito entre la Nación y el Distrito Capital, donde se acuerda la entrega de recursos para el financiamiento del Sistema de Transporte masivo SITM, no contempló originalmente la obligatoriedad de constituir un patrimonio autónomo para el manejo de los recursos entregados por ambas entidades, como ocurre con los demás sistemas de transporte masivo, por lo que se supone que TRANSMILENIO S.A. no recibe los dineros en encargo como simple gestor, sino que de conformidad con lo señalado en el artículo 4 del Decreto Distrital 831 de 1999, es la entidad titular de los mismos, razón por la cual se le consideró con la competencia para adelantar directamente el proceso de titularización de los flujos provenientes de la Nación y del Distrito a que hace referencia el concepto No. 200811-121033 de noviembre 14 de 2008, emitido por este Despacho.

Partiendo de lo anteriormente expuesto, se atiende lo consultado en los siguientes términos:

8) Reconocimiento de la transferencia de la Nación a los entes territoriales, por parte de la entidad territorial y por el MHCP.

Dado que la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante concepto radicado con el No. 3-2013-032328 de diciembre 3 de 2013, conceptuó que la Nación efectúa la transferencia de recursos sin que ello implique contraprestación alguna y que, por tanto, el titular de los recursos es el Distrito Capital, el procedimiento contable a cargo de Bogotá D.C. debe ser el siguiente:

Una vez se tenga conocimiento del valor a transferir por parte del MHCP, el Distrito Capital deberá reconocer en su contabilidad el ingreso de los recursos destinados al sistema, mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; en tanto que el MHCP deberá reconocer un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual es cancelada con el giro que realiza la Nación.

9) Reconocimiento del recaudo de los recursos entregados por la Nación al Distrito Capital

Al recibir los recursos transferidos por la Nación, TRANSMILENIO S.A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

Por su parte, el Distrito Capital, en la contabilidad de la dependencia competente, debitará la subcuenta 580810-Cofinanciación Sistema integrado de transporte masivo de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Es preciso señalar que este concepto se revisará con la entrada en vigencia del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público.

CONCEPTO No. 20152000037191 DEL 29-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Transferencias por cobrar Otras transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento de la transferencia de asignaciones directas de regalías, cuando los recursos son entregados con titularidad a una Entidad ejecutora

Doctora
ROSA AMALIA ZULUAGA CANO
Gerente
Teleantioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 24 de agosto de 2015, radicada en esta entidad bajo el número 2015-550-004175-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable que debe aplicarse en el evento que el Departamento de Antioquia transfiera la titularidad y entregue recursos por concepto de regalías a Teleantioquia como ente ejecutor.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 7 y 16 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías, estipulan:

7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

7.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

7.2 Registros contables en el departamento

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, la entidad territorial debita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las cuentas:

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.”

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones planteadas, corresponde a las entidades territoriales, como son los Departamentos, Municipios y Distritos, de conformidad con la constitución política reconocer el ingreso por concepto de regalías, bien sea por asignación directa o por asignaciones de los recursos distribuidos en los distintos fondos, tal como lo señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías.

Y cuando la entidad receptora de los recursos sea una entidad jurídica diferente a la entidad territorial, se debe establecer a que título recibe dichos recursos, es decir, si los mismos se entregan para que sean administrados por ese ente jurídico a nombre de la entidad territorial propietaria de los recursos, o si se entregan cediendo la titularidad de los mismos.

53. Como en el caso consultado han determinado que el Departamento traspasará los recursos a una Entidad Jurídica diferente, transfiriendo la titularidad de los mismos, sin contraprestación directa, los registros contables en cada entidad, serán los siguientes:

54. En la entidad territorial:

De acuerdo con la asignación de regalías distribuida a favor del departamento de Antioquia, esta entidad causa las regalías debitando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, de

acuerdo con lo señalado en el numeral 7.2 del procedimiento contable, anotado en las consideraciones.

Como los recursos se traspasarán a una entidad jurídica diferente, esto es, a Teleantioquia, transfiriendo la titularidad de los mismos, sin contraprestación directa, el departamento, reconoce la obligación a favor de la entidad beneficiaria de los recursos, para lo cual 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.

Con el giro de los recursos registra un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en el caso que los recursos hayan sido recaudados por la Entidad Territorial.

Cuando el giro lo realice el SGR, directamente a la entidad final destinataria de los recursos, la entidad territorial, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Es de precisar que el departamento informará las operaciones recíprocas que se generen con los recursos entregados por el Sistema General de Regalías, así como por los recursos entregados a la entidad ejecutora de los mismos.

55. En la Entidad destinataria final:

Por su parte la entidad que finalmente recibe con la titularidad los recursos, los incorpora como un ingreso, para lo cual reconoce el derecho, debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Al recibir los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

De igual manera, esta entidad deberá incluir en el informe de operaciones recíprocas, aquellas que se generaron por los recursos recibidos por el departamento.

CONCEPTO No. 20152000042631 DEL 05-11-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1243

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	1413-Transferencias por cobrar 2480-Administración y prestación de servicios de salud 4421-Sistema general de seguridad social en salud 5502-Salud
	SUBTEMA	Reconocimiento de las transferencias giradas sin situación de fondos por parte del fondo de salud municipal

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	3105-Capital Fiscal 3125-Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Depuración contable de bienes de Propiedad, planta y equipo presentados en la contabilidad en forma global

Doctor
MIGUEL ALBÁN IDROBO PUNGO
Contador
ALCALDIA MUNICIPIO DE EL TAMBO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 10 de octubre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004874-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fosyga para el régimen subsidiado en salud, entregados a una ARS sin situación de fondos.

Así mismo, pregunta el procedimiento para eliminar de los estados financieros partidas globales en las cuentas de Propiedad, planta y equipo y Bienes de beneficio y uso público, si es posible trasladar a cuentas de orden y cuáles serían los registros contables.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“2. PARTICIPACIÓN PARA SALUD.

La participación para salud está conformada por los recursos que la Nación transfiere por el Sistema General de Participaciones con destinación específica para la salud.

El fondo de salud debe registrar la participación para salud debitando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para salud, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

El recaudo de la participación para salud se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

La participación para salud girada por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, con las cuales se haya contratado la prestación de los servicios, se registra debitando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Este registro parte de la base de que previamente se reconoció el gasto público social, debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

3. TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL-FONDO DE SOLIDARIDAD Y GARANTÍA-FOSYGA Y OTRAS TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO

El fondo de salud debe reconocer los recursos que recibe del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, debitando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas 442101-FOSYGA-Solidaridad, 442102-FOSYGA-ECAT o 442103-FOSYGA-promoción de la salud, de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

(...)

El recaudo de estos recursos se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta

141311-Sistema general de seguridad social en salud o 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (Subrayado fuera de texto)

(...)”

Para clasificar las operaciones, el CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 550208-Subsidio a la Oferta, 550210-Régimen Subsidiado, 550215-FOSYGA - ECAT y 550216-Acciones de Salud Pública.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos totales o parciales de los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las obligaciones originadas en la contratación por los diferentes conceptos.”

“4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia del Ministerio de la Protección Social - Fondo de Solidaridad y Garantía - FOSYGA, destinados a la prestación de los servicios de salud, a través del subsidio a la oferta, régimen subsidiado y acciones de salud pública.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141311-Sistema General de Seguridad Social en Salud. El momento para elaborar este registro, corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1- *El valor de las transferencias causadas.”*

“5502-SALUD- Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional. (...) (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en relación con los saldos globales que presenta la contabilidad del Municipio, es del caso señalar que en los Procedimientos de Control Interno Contable, el numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, establece que *“Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

3.1. *Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

(...)

d) *Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*

e) *Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.*

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública”.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas. Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar el procedimiento contable a aplicar por el Fondo de salud municipal, para reconocer los pagos que este realiza con los recursos provenientes del SGP y del Fosyga y que se sitúan directamente en la entidad beneficiaria de los pagos.

10) RECURSOS PROVENIENTES DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES

Causación ingreso por transferencia:

Débito en la subcuenta 141315-Sistema General de Participaciones-Participación para

salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 440817-Participación para salud, de la cuenta 4408- SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Causación del gasto público social con destino a la salud:

Débito en la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD, con crédito a la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Al conocer del giro de los recursos a la ARP:

Débito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACION Y PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta 141315-Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

11) RECURSOS PROVENIENTES DEL FOSYGA

Por los recursos del Fosyga, destinados a la prestación de servicios de salud para el régimen subsidiado, el Municipio deberá aplicar el siguiente procedimiento:

Causación ingreso por transferencia:

El fondo de salud debe reconocer los recursos que recibe del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, debitando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Causación del gasto con destino a la salud:

El fondo de salud debe registrar el gasto debitando la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Régimen subsidiado de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Al conocer el traslado de los recursos:

Con el recaudo por parte de la entidad beneficiaria del giro, debita la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480- ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Respecto de la eliminación de las partidas globales que presentan los estados financieros, en los rubros de Propiedad, planta y equipo, y Bienes de beneficio y uso público, en concordancia con el Procedimiento de control de interno contable, el proceso de depuración contable es permanente por lo que la entidad deberá diseñar, adoptar e

implementar las políticas administrativas y contables que considere pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables.

Así mismo, dado que la entidad no tiene individualizados sus bienes, debe adelantar las gestiones administrativas que le permitan establecer el valor individual de los mismos, como lo es la elaboración del inventario físico y de los avalúos técnicos correspondientes, los cuales, con el fin evitar erogaciones significativas para la entidad, podrán ser elaborados con personal interno de la institución que cuente con la capacidad e idoneidad para su elaboración o con el apoyo de otras entidades públicas.

Una vez, realizadas estas gestiones deberá eliminar el costo histórico global y las cuentas de valuación y depreciación de las propiedades, planta y equipo, así como de los Bienes de uso público, que se encuentran registradas de forma global, e incorporar el valor individual de cada bien obtenido mediante el avalúo técnico, en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES que correspondan a la naturaleza de los bienes, y en caso de que se presenten diferencias registrarlas en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Este procedimiento aplica de manera excepcional y no podrá convertirse en un mecanismo para subsanar la falta de rigurosidad en el proceso contable y las falencias del control interno contable.

Si en desarrollo del proceso de depuración, los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa no habían sido incorporados, se deben reconocer; se afectará la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, de igual manera los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad de Gobierno.

CONCEPTO No. 20152000042371 DEL 05-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	5413-Sistema General de Regalías 4413-Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Fondo de Desarrollo Regional Compensación del SGR asignados al Departamento pero girados al Municipio

Doctora
INIDIS DUARTE BOLIVAR
Contador
Hatonuevo - Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004600-2, mediante la cual consulta, en relación con los recursos del Sistema general de regalías, el procedimiento contable para reconocer las regalías que recibe el Municipio del Fondo de Desarrollo Regional compensación y el Sistema las relaciona a nombre del Departamento de la Guajira.

Sobre el particular, la entidad aclaró mediante correo electrónico que la consulta se refiere a los recursos del Fondo de Desarrollo Regional compensación, que si bien son asignados al departamento, el Sistema General de Regalías al entregarlos directamente al Municipio, los trata como recursos de asignación directa al Municipio.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del RCP contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, en donde respecto de la asignación de recursos señala:

“7.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

(...)

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

7.2 Registros contables en la entidad territorial

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, la entidad territorial debita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.”

Ahora bien, respecto a la distribución de los recursos, la Ley 1530 de 2012, “*Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías*”, señala en el Artículo 34. “*Fondo de Compensación Regional. El Fondo de Compensación Regional (FCR) tendrá como objeto financiar los proyectos de impacto regional o local de desarrollo en las entidades territoriales más pobres del país, acordados entre el Gobierno Nacional y las entidades territoriales, de acuerdo con los criterios señalados en el inciso noveno del artículo 361 de la Constitución.*”

Los recursos del Fondo de Compensación Regional serán distribuidos entre los departamentos, para cada año, atendiendo los criterios que se señalan a continuación:

(...)

1.2 Se determinará qué departamentos del país tienen municipios con un porcentaje de población en situación de pobreza –según el criterio de necesidades básicas insatisfechas– superior al 35%. Dichos departamentos se denominarán departamentos receptores por criterio de pobreza municipal.

(...)

Parágrafo Primero. *Del total de los recursos provenientes del Fondo de Compensación Regional del Sistema General de Regalías se destinará un 30% para proyectos de impacto local en los municipios más pobres del país, de acuerdo con lo definido en el numeral 1.2 del presente artículo, y un 10% para financiar proyectos presentados por municipios de cuarta, quinta y sexta categoría que no reciban recursos del 30% de que trata el numeral 2 del presente artículo y que tengan un indicador de NBI inferior o igual al 35%, de acuerdo con criterios de población y pobreza que defina el reglamento. Del total de los recursos para financiar proyectos de impacto local se destinará hasta un 8% para iniciativas con enfoque diferencial para las comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras, y hasta otro 8% para iniciativas con enfoque diferencial para las comunidades indígenas. Todo de conformidad con las disposiciones del presente decreto.*

CONCLUSIONES

En respuesta a su solicitud y de conformidad con las consideraciones anotadas, acorde con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías, mientras se expide la modificación al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, en donde el departamento deberá reconocer las regalías asignadas y su entrega al Municipio, los recursos del Fondo de desarrollo regional compensación, asignados al departamento, pero girados al Municipio como una asignación directa por parte del SGR, serán reconocidos por el Municipio como un ingreso en la subcuenta 441301-Asignaciones

directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y el Sistema General de Regalías afectará la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Es del caso señalar que el SGR coordinará con el Departamento y el Municipio tal situación, para la preparación del informe de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20152000045751 DEL 16-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Transferencias
	SUBTEMA	Procedimiento contable sobre los registros que se debe elaborar en la contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el reconocimiento de los diferentes tipos de cobertura (positiva, negativa, neutra) y el pago de las obligaciones y derechos originados en la aplicación del Decreto 036 de 2015.

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 10 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005426-2, en la que señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento de lo definido en el artículo 45 de la Ley 1328 de 2019, estableció mediante Decreto 036 del 14 de enero de 2015 el mecanismo de cobertura que permite a las aseguradoras de vida cubrir el riesgo del deslizamiento del salario mínimo que presentan las pensiones de renta vitalicia inmediata y renta vitalicia diferida.

Por lo anterior, de manera atenta solicito procedimiento contable sobre los registros que se deben elaborar en la contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el reconocimiento de los diferentes tipos de cobertura (positiva, negativa, neutra) y el pago de las obligaciones y derechos que surjan como resultado de la aplicación del Decreto en mención”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1328 de 2009, mediante Artículo 45, adicionó un párrafo al artículo 14 de la Ley 100 de 1993, en el cual dispone:

Artículo 45. *Adiciónese el artículo 14 de la Ley 100 de 1993, con el siguiente párrafo:*

Parágrafo. *El Gobierno Nacional podrá establecer mecanismos de cobertura que permitan a las aseguradoras cubrir el riesgo del incremento que con base en el aumento del salario mínimo legal mensual vigente, podrían tener las pensiones de renta vitalicia inmediata y renta vitalicia diferida de que tratan los artículos 80 y 82 de esta ley, en caso de que dicho incremento sea superior a la variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor certificada por el DANE para el respectivo año. El Gobierno Nacional determinará los costos que resulten procedentes en la aplicación de estos mecanismos de cobertura.*

El Artículo 14 de la Ley 100 de 1993, establece:

ARTICULO. 14.- Reajuste de pensiones. *Con el objeto de que las pensiones de vejez o de jubilación, de invalidez y de sustitución o sobreviviente, en cualquiera de los dos regímenes del sistema general de pensiones, mantengan su poder adquisitivo constante, se reajustarán anualmente de oficio, el primero de enero de cada año, según la variación porcentual del índice de precios al consumidor, certificado por el DANE para el año inmediatamente anterior. No obstante, las pensiones cuyo monto mensual sea igual al salario mínimo legal mensual vigente, serán reajustadas de oficio cada vez y con el mismo porcentaje en que se incremente dicho salario por el gobierno.*

El Artículo 14 de la Ley 100 de 1993 fue reglamentado por el Decreto 036 de 2015. Al respecto, en los incisos 5º y 6º las consideraciones del citado Decreto se señala lo siguiente:

“Que durante los últimos diez años, el incremento del salario mínimo mensual legal vigente en promedio ha sido superior a la variación porcentual del índice de precios al consumidor certificado por el DANE para el año anterior, conforme se encuentra sustentado en el documento técnico del mecanismo de cobertura de salario mínimo, elaborado por la Unidad Administrativa Especial, Unidad de Proyección Normativa Administrativa y Estudios de Regulación Financiera (URF) y que debido a esta situación en el crecimiento del salario mínimo, las aseguradoras de vida no pueden medir apropiadamente el crecimiento de las mesadas pensionales y como consecuencia ha disminuido la oferta de las modalidades de pensión establecidas en los artículos 80 y 82 de la Ley 100 de 1993.

Que por lo anterior es necesario establecer un mecanismo de cobertura, para que las aseguradoras de vida, puedan cubrir el riesgo del incremento del salario mínimo y ofrecer las modalidades de pensión en los términos de ley. (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto 036 de 2015, en los Artículo 1º y 2º, define el denominado “deslizamiento del salario mínimo” y determina establece:

Artículo 1º. Objeto y ámbito de aplicación. *El presente decreto tiene por objeto establecer el mecanismo de cobertura que permita a las aseguradoras de vida cubrir el riesgo del deslizamiento del salario mínimo, que presentan las pensiones de renta vitalicia inmediata y renta vitalicia diferida, de acuerdo con el artículo 45 de la Ley 1328 de 2009. Serán sujetas de la cobertura las rentas vitalicias inscritas que reconozcan mesadas de salario mínimo o aquellas que a futuro sean susceptibles de reconocer mesadas de salario mínimo.*

Se entiende por deslizamiento de salario mínimo la diferencia entre el cambio porcentual del salario mínimo legal mensual vigente y la variación porcentual del índice de precios al consumidor del año anterior certificado por el DANE. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 2º. Parámetro de deslizamiento del salario mínimo. *El parámetro de deslizamiento del salario mínimo que deberá ser utilizado por las aseguradoras que tengan autorizado el ramo de seguro de pensiones Ley 100, para proyectar el crecimiento de las mesadas de las rentas vitalicias emitidas al momento de reservar y tarifar, será equivalente al promedio aritmético del crecimiento real anual de la productividad acordada por el comité tripartito de productividad de que trata el artículo 8º de la Ley 278 de 1996, observado en los últimos diez (10) años al momento de la emisión de la renta vitalicia, expresado como un porcentaje y redondeado a dos cifras decimales. Dicho parámetro no podrá ser inferior al cero por ciento (0%).*

El citado Decreto 036 de 2015, en el artículo 3º, describe el mecanismo para la emisión de las rentas vitalicias, el uso del parámetro de deslizamiento, responsabilidad del pago de las mesadas cuando opera ese tipo de rentas, define cuando se presentan coberturas positivas, negativas y neutras, estableciendo:

Artículo 3º. Descripción del mecanismo. *Las aseguradoras que emitan rentas vitalicias cubiertas por el mecanismo deberán calcular al momento de su expedición el flujo de mesadas que espera pagar al beneficiario de la renta, asumiendo que el deslizamiento del salario mínimo será el establecido en el artículo 2º del presente decreto.*

El cálculo actuarial del monto tarifado y las reservas al momento de emisión de la renta vitalicia, deberán hacer uso del parámetro de deslizamiento establecido en el artículo 2º del presente decreto, como requisito para la inscripción de las rentas vitalicias cubiertas en el mecanismo y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5º del presente decreto.

Cuando los incrementos en el salario mínimo legal mensual vigente ocasionen que las mesadas calculadas al momento de emisión de la renta sean diferentes a las mesadas efectivamente pagadas al beneficiario, el mecanismo garantizará una adecuada

reserva matemática a las rentas vitalicias inscritas, de tal forma que la aseguradora de vida será responsable por el pago total de las mesadas.

El mecanismo permite que la reserva matemática de cada una de las rentas vitalicias inscritas corresponda al valor actuarial de las obligaciones futuras, asumiendo que las mesadas de salario mínimo crecen en términos reales de acuerdo con el parámetro de deslizamiento establecido en el artículo 2° del presente decreto. Dependiendo del deslizamiento observado, la cobertura podría ser de tres tipos:

a) Cobertura positiva: El Ministerio de Hacienda y Crédito Público pagará a las aseguradoras el faltante en reserva matemática, para que la misma refleje el valor actuarial de las obligaciones futuras. Se reconocerá cuando el deslizamiento observado descrito en el artículo 1° del presente decreto sea mayor al parámetro de deslizamiento descrito en el artículo 2 del presente decreto.

b) Cobertura negativa: Las aseguradoras pagarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público un monto equivalente al exceso de reserva matemática, para que la misma refleje el valor actuarial de las obligaciones futuras. Se reconocerá cuando el deslizamiento observado descrito en el artículo 1° del presente decreto sea menor al parámetro de deslizamiento descrito en el artículo 2° del presente decreto.

c) Cobertura neutra: No habrá intercambio de flujos entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y las aseguradoras. Este escenario ocurrirá cuando no haya diferencia entre el parámetro establecido en el artículo 2 del presente decreto y el deslizamiento observado descrito en el artículo 1 del presente decreto. También ocurrirá en los casos de las rentas vitalicias que reconocen mesadas superiores al salario mínimo legal mensual vigente y cuyo cálculo de reservas no se ve afectado por los ajustes anuales en salario mínimo. (Subrayados fuera de texto)

El Parágrafo del Artículo 6° del Decreto 036 de 2015, determina el Procedimiento para el cálculo de los flujos que reconoce el mecanismo de cobertura, determinado que pueden surgir derechos a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por concepto de intereses, al señalar:

Artículo 6°. Procedimiento para el cálculo de los flujos que reconoce el mecanismo de cobertura. (...)

Parágrafo. En los casos que extinguida la renta vitalicia antes del 1° de enero del año de corte para el cálculo de la cobertura, pero que por desconocimiento de este evento por parte de la aseguradora de vida, se haya pagado la cobertura, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo, la OBP deberá incluir en la resolución de que trata este artículo el valor de la cobertura pagada pero no usada, reconociendo al Ministerio de Hacienda y Crédito Público un interés real igual a la tasa de interés técnico de la renta vitalicia y que contemple el período entre la fecha de pago de la cobertura y el reintegro de esta. (Subrayado fuera de texto)

En relación a los flujos a favor o en contra del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el financiamiento cuando este Ministerio deba efectuar pagos, los Artículos 7º y 8º del Decreto en mención, señalan lo siguiente:

Artículo 7º. Procedimiento para intercambio de los flujos que reconoce el mecanismo de cobertura. *Cuando la cobertura sea positiva o negativa, de acuerdo a lo definido en el artículo 3º del presente decreto, el pago de la cobertura se realizará, a más tardar el primer día hábil del mes de septiembre, en los términos y condiciones que para el efecto le sean señalados por la OBP del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

La cobertura positiva será girada por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a las aseguradoras de vida por el valor determinado en la resolución expedida por la OBP, más el reconocimiento de un interés real igual a la tasa de interés técnico de la renta vitalicia, entre el 1º de enero y la fecha de pago de la cobertura positiva, teniendo en cuenta que la aseguradora deberá completar la reserva de cada renta vitalicia inscrita con recursos propios el 1º de enero de cada año, garantizando así una adecuada reserva matemática a las rentas vitalicias inscritas.

La cobertura negativa será girada por cada aseguradora a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Las aseguradoras de vida reconocerán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público un interés real igual a la tasa de interés técnico de la renta vitalicia, entre el 1º de enero y la fecha de pago de la cobertura negativa.

Si la cobertura es neutra, no habrá lugar a intercambios de flujos entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y las aseguradoras de vida.

Artículo 8º. Financiación del mecanismo. El pago de la cobertura a que haya lugar será soportado por la Ley Anual de Presupuesto, en los términos del artículo 346 de la Constitución Nacional y se realizará en cumplimiento del procedimiento establecido en el artículo 7º del presente Decreto de forma anual, de acuerdo con la autorización del Consejo Superior de Política Fiscal (Confis) dentro del marco de sus competencias y de la Ley, y en todo caso, dentro de los recursos previstos en el Marco de Gasto de Mediano Plazo. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, define los gastos que deben clasificarse en el Grupo 54 TRANSFERENCIAS, así:

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales”. (Subrayado fuera de texto)

En tanto que el citado Catálogo General de Cuentas define la Cuenta 5401 TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO, señalando lo siguiente:

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública al sector privado para el desarrollo de programas nacionales o territoriales, en cumplimiento de convenios o normas legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240303-Transferencias al Sector Privado. Este registro debe elaborarse en el momento que de conformidad con las normas legales, exista la obligación de hacer los giros correspondientes y no sobre la base de estimados.

CONCLUSIONES

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá reconocer la obligación de pagar a las aseguradoras por concepto del faltante en reserva matemática cuando se presente una cobertura positiva, es decir, cuando la diferencia entre el cambio porcentual del salario mínimo legal mensual vigente y la variación porcentual del índice de precios al consumidor del año anterior certificado por el DANE, entendido como deslizamiento de salario mínimo, sea mayor al promedio aritmético del crecimiento real anual de la productividad acordada por el comité tripartito de productividad de que trata el artículo 8° de la Ley 278 de 1996, a que hace referencia el Artículo 2° del Decreto 036 de 2016, para que la citada reserva matemática refleje el valor actuarial de las obligaciones futuras.

Cuando ello ocurra, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reconocerá tal obligación y los intereses a que haya lugar, mediante un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza de la transacción, de la Cuenta 5401 TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO, acreditando la Subcuenta 240303-Transferencias al Sector Privado, de la Cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Este registro deberá elaborarse en el momento que de conformidad con las normas legales, exista la obligación de hacer los giros correspondientes y no sobre la base de estimados.

En sentido contrario, cuando se produzca la cobertura negativa a la que referencia el artículo 3° del Decreto 036 de 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incluidos los intereses deberá reconocer un derecho mediante un débito en la Subcuenta 147090 Otros deudores, de la Cuenta 1470 OTROS DEUDORES y un crédito en la Subcuenta 480890 Otros ingresos ordinarios de la Cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000027071 del 19-06-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000042861 del 05-11-2015
 20152000045481 del 14-12-2015
 20152000046861 del 23-12-2015
 20152000030171 del 08-07-2015

1.24. ADMINISTRACION DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.25. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**CONCEPTO No. 20152000043881 DEL 23-11-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones Interinstitucionales
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega al Instituto Departamental de Cultura y Turismo IDECUT de los dineros recaudados por la Administración Central del Departamento de Cundinamarca por concepto de la estampilla PROCULTURA

Doctor

WILLIAM HUMBERTO ARDILA INFANTE

Subgerente Administrativo y Financiero

Instituto Departamental de Cultura y Turismo IDECUT

Sede Administrativa Gobernación de Cundinamarca

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 7 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004859-2, en la que solicita concepto frente a lo siguiente:

“De la manera más comedida me permito solicitar o usted emitir concepto sobre la manera correcta como este Instituto debe efectuar el registro presupuestal de los ingresos correspondientes o 10% del recaudo de la estampilla Procultura, sin haber sido percibidos por parte nuestra, pues el recaudo lo hace la Secretaría de Hacienda del Departamento, siendo de aclarar, para efectos de sustentar el concepto solicitado, que en relación con los recursos percibidos por Estampilla Procultura, el IDECUT realiza el siguiente procedimiento:

12) Esta entidad recibe certificación de los ingresos recaudados mensualmente por parte de la Secretaría de Hacienda del Departamento, en la cual se especifica la distribución de estos, según lo establecido en la Ordenanza No. 48 del 26 de

diciembre de 2002, a través de la cual se ordenó el recaudo de la estampilla Procultura.

- 13) Con base en la misma el IDECUT presenta las cuentas de cobro, a la Tesorería del Departamento, según los registros presupuestales (compromisos) existentes por cada proyecto y financiados con este tipo de recursos.*
- 14) Con una copia de la cuenta de cobro y con este soporte se realizan los registros contables.*
- 15) Cuando la Secretaría de Hacienda efectúa el giro o través de transferencia electrónica, la Tesorería del Instituto, mediante nota bancaria de transferencia, hace el ingreso de recaudo bancariamente, afectando el registro contable y la cuenta presupuestal a la cual debe ingresar el recurso.*

Como se evidenció anteriormente, el procedimiento para efectuar los ingresos presupuestales al IDECUT se realiza, únicamente para la Estampilla Procultura de inversión; por tanto, en cuanto al tema de la Ley 666 de 2001 y al no estar reglamentada la forma mediante la cual se debe realizar el gasto no existe compromisos presupuestales y por tal motivo ni presupuestal, ni contablemente se efectúa afectación al estimado de ingresos, ya que a las cuentas bancarias del instituto no Ingresan ningún recurso por este concepto, por lo que, no se cumple a cabalidad de los presupuestos del Decreto 111 de 1996 y las Leyes 179 de 1994 y 38 de 1989, según las cuales el recaudo lo constituye el hecho real de registro de la ejecución presupuestal de los ingresos aforados, sumado a que para la causación y recaudo de los ingresos se debe contar con los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico que los produjo.

Por todo lo anterior y al no registrar los recursos por estampilla Procultura, ni contable, ni presupuestalmente, este Instituto se ve obligado a realizar el seguimiento a los recursos o través de lo certificación emitida por la Tesorería General del Departamento, quien es el ente recaudador y bajo el cual están en custodia estos dineros, resaltando que el giro de estos al IDECUT, es única y exclusivamente sobre los compromisos presupuestales”.

CONSIDERACIONES

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

La Ley 666 del 30 de julio de 2001, por medio de la cual se modifica el artículo 38 de la ley 397 de 1997 y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 1o. *Modifícase el artículo 38 de la Ley 397 de 1997, el cual quedará así:*

“Artículo 38. Autorízase a las asambleas departamentales, a los concejos distritales y a los concejos municipales para que ordenen la emisión de una estampilla "Procultura" cuyos recursos serán administrados por el respectivo ente territorial, al que le corresponda, el fomento y el estímulo de la cultura, con destino a proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura”.

ARTÍCULO 2o. *Adiciónese los siguientes artículos nuevos al Título III de la Ley 397 de 1997:*

Artículo 38-1. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará para:

(...)

Artículo 38-2. Autorízase a las asambleas departamentales, a los concejos distritales y a los concejos municipales para que determinen las características, el hecho generador, las tarifas, las bases gravables y los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla "Procultura" en todas las operaciones que se realicen en su respectiva entidad territorial.

PARÁGRAFO. Las ordenanzas y acuerdos que expidan las asambleas departamentales, los concejos distritales y los concejos municipales en desarrollo de lo dispuesto en la presente ley, deberán ser remitidas para el conocimiento del Gobierno Nacional a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Apoyo Fiscal.

Artículo 38-3. La tarifa con que se graven los diferentes actos sujetos a la estampilla "Procultura" no podrá ser inferior al cero punto cinco por ciento (0.5%), ni exceder el

dos por ciento (2%) del valor del hecho sujeto al gravamen.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Corte Constitucional en la relatoría de la Sentencia C-768 de 2010, respecto a las características de las estampillas, manifestó:

“(…)

Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

La Ordenanza 216 de 2014, “Por la cual se expide el estatuto de rentas del Departamento de Cundinamarca, se conceden unas facultades al Gobernador del departamento y se dictan otras disposiciones”, en el Título III Estampillas Departamentales, Capítulo I Disposiciones generales, Artículos 279 y siguientes, establece:

ARTÍCULO 270.- ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES. Adóptense para el Departamento de Cundinamarca las siguientes estampillas: Estampilla Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura, Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor; cuya regulación se encuentra definida en el presente Título.

ARTÍCULO 271.- HECHO GENERADOR: Constituye hecho generador de las estampillas departamentales la expedición o suscripción de actos y documentos gravados en los cuales participen o intervengan las dependencias o entidades del Departamento de Cundinamarca.

(…)

ARTÍCULO 272 – CAUSACIÓN: *La causación de las estampillas departamentales es instantánea, es decir, se causan de manera simultánea a la realización del hecho generador.*

En el caso de los contratos, el recaudo de las estampillas podrá ser distribuido en la forma en que se realicen los pagos al contratista.

ARTÍCULO 273.- SUJETO ACTIVO: *El sujeto activo de las estampillas departamentales, es el Departamento de Cundinamarca.*

ARTÍCULO 274.- SUJETO PASIVO: *Los sujetos pasivos de las estampillas departamentales son las personas naturales o jurídicas, uniones temporales, consorcios, patrimonios autónomos, sociedades de hecho, sucesiones ilíquidas, de derecho privado, beneficiarias del acto o documento gravado con las estampillas.*

(...)

ARTÍCULO 277.- AGENTES RECAUDADORES: *Para efectos de la administración y control de las estampillas departamentales, están obligados de manera directa a liquidar y recaudar las Estampillas las siguientes entidades o dependencias:*

- *El sector central de la Administración Pública del Departamento de Cundinamarca.*
- *Las entidades pertenecientes al nivel descentralizado del Departamento de Cundinamarca.*
- *Las empresas industriales y comerciales del Departamento de Cundinamarca.*
- *Las sociedades de economía mixta y los establecimientos públicos del nivel Departamental.*
- *La Contraloría de Cundinamarca.*
- *La Asamblea de Cundinamarca.*
- *La Universidad de Cundinamarca.*
- *Y las demás que participen o intervengan para la realización del hecho generador.*

(...)

(Subrayados fuera de texto)

El reconocimiento del traslado de recursos financieros entre diversas entidades contables públicas, se encuentra definido en el numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, al prescribir la norma técnica de ingresos, en los numerales 269, 278 y 280, señala lo siguiente:

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de

su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

270. Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera.

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

280. Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos recibidos por la entidad contable pública, de la administración central del mismo nivel, para el desarrollo de las funciones de cometido estatal. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas define el Grupo 44. TRANSFERENCIAS, así:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales. (Subrayado fuera de texto)

El citado Catálogo General de Cuentas define el Grupo 47. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, indicando lo siguiente:

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los fondos recibidos por la entidad contable pública en dinero o títulos, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto. Además, representa los recaudos efectuados por Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. También incluye las operaciones sin flujo de efectivo realizadas entre entidades contables públicas, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan”.

En Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP, en el Capítulo IX del Título I, que hace referencia al “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales”, en los numerales 1 y 2, señala:

“1. PAGOS A TRAVÉS DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar los recursos financieros de la administración central, ya sea del nivel nacional o territorial. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad contable pública del mismo nivel. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

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

2. PAGOS DE LAS TESORERÍAS CENTRALIZADAS DEL NIVEL TERRITORIAL

Con el giro de los recursos, la tesorería centralizada debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades contables públicas, los recursos los recibe la tesorería interna de la entidad, para efectuar los pagos a los beneficiarios finales. En este caso, se debitan las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditan las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales se debitan las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

En relación con el registro de las estampillas recaudadas por una entidad diferente a quien ejerce como sujeto activo de tal contribución, es pertinente indicarle que la Contaduría General de la Nación mediante concepto emitido con el expediente 201012-149858 del 27 de diciembre de 2010, señaló que:

“(…) los recaudos por concepto de Estampillas que percibe la entidad, y cuya titularidad pertenece a otras entidades deben ser reconocidas en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. En el evento en que los saldos de las subcuentas (...) 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, superen el 5% del total de la cuenta, la entidad contable publica deberá revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados”.

En cuanto a la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(…) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la

entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con el procedimiento administrativo o presupuestal adoptado por el Departamento de Cundinamarca frente al devengo, gestión, fiscalización, recaudo, distribución y destinación de los recursos provenientes del tributo por concepto de las estampillas autorizadas mediante Ordenanza 216 de 2014.

Se debe tener en cuenta que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación puede tener un tratamiento diferente en los dos esquemas, lo cual depende de diversas circunstancias. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente al de la contabilidad presupuestal, pues ambas se estructuran sobre bases comprensivas distintas, aunque complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia con una clasificación distinta, elaborada sobre la base de caja para los ingresos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

En relación con el contexto planteado en su consulta, se observan deficiencias respecto del procedimiento contable, toda vez que la entidad que debe reconocer los derechos e ingresos por concepto de la estampilla PROCULTURA es la Administración Central del Departamento de Cundinamarca, quien de conformidad con lo señalado en el Artículo 273 de la Ordenanza 216 de 2014 ejerce como “sujeto activo” de ese tributo.

Así las cosas, las entidades públicas que ejerzan la función de “Agente Recaudador” en atención a lo señalado en el Artículo 277 de la citada Ordenanza, incluido el Instituto Departamental de Cultura y Turismo IDECUT, deberán reconocer un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS a cuenta de la Gobernación de Cundinamarca al realizar el descuento o recibir la consignación del valor causado. Si dicho recaudo procede de la consignación del recurso, como contrapartida, reconocerá un débito en la Subcuenta respectiva de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la Cuenta del activo que corresponda a la naturaleza del recurso recibido.

En consecuencia, independientemente del procedimiento presupuestal y de tesorería

dispuesto por la Administración Central del Departamento para la entrega al Instituto Departamental de Cultura y Turismo IDECUT de los dineros recaudados por concepto de la estampilla PROCULTURA, el tratamiento contable para el reconocimiento de tal evento debe corresponder a una “Operación Interinstitucional”, por las siguientes razones:

56. No se trata de la transferencia de recursos originados en traslados sin contraprestación directa, donde las entidades intervinientes pertenecen a un nivel de gobierno diferente (nacional o territorial) o a un sector distinto (sector gobierno o sector empresas).
57. La transacción se realiza entre entidades que hacen parte del mismo sector (Sector gobierno del Departamento de Cundinamarca) y del mismo nivel de gobierno (Territorial - Departamento de Cundinamarca).
58. El IDECUT recibe los fondos originados desde la Administración Central del mismo nivel (Territorial - Departamento de Cundinamarca), que le son entregados para el desarrollo de las funciones de cometido estatal o para el financiamiento de los gastos ejecutados con cargo a su presupuesto de conformidad con la destinación específica que ha establecido la normatividad prevista al autorizar el cobro de la estampilla PROCULTURA.
59. Para este caso, la autorización de apropiaciones en el presupuesto de gastos de la Administración Central del Departamento de Cundinamarca para la movilización, transferencia o entrega de los recursos al IDECUT, es un asunto meramente procedimental, instrumental o de forma, por cuanto la destinación de los mismos se ha establecido en las normas que aprobaron el cobro de la estampilla en cuestión.

Por lo señalado anteriormente, con el giro de los recursos que se produce desde la Tesorería Departamental con destino al IDECUT, la Administración Central del Departamento de Cundinamarca debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el IDECUT, los recursos los recibe la tesorería interna de esa entidad para atender los gastos que corresponden a la destinación establecida en la normatividad en relación con la estampilla PROCULTURA. En este caso, debitará las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditan las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

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

1.26. OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20152000000161 DEL 09-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros Ingresos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de pasivo registrado en libros correspondiente a obligación con el Insfopal, subrogada a Findeter S.A, quien certifica no registrar deuda a su favor.

Doctor
LEONARDO ANDRES PLAZAS VERGEL
Gerente
E.S.P. Compañía de Servicios Públicos Sogamoso S.A
Sogamoso – Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación electrónica radicada a la Contaduría General de la Nación – CGN, con el No. 2014550004129 2, mediante el cual consulta acerca del tratamiento contable y tributario del pasivo que aparece registrado en los libros de contabilidad por valor de \$5.070.780.844.78, argumentando el siguiente contenido:

“La Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso SA. E.S.P., con Nit. 891.800.0314, contrajo una deuda en 1982 con INSFOPAL y por liquidación de esta entidad, la responsabilidad de cobro fue subrogada a FINDETER SA., a partir de septiembre de 1989. Por solicitud del Revisor Fiscal de Coservicios, la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER le envía a Coservicios el oficio con radicado 320-03-03811 del 23 de diciembre de 2008, comunicando el estado de cuenta total de la obligación con corte a 30 de noviembre de 2008, así:

*Capital \$1.638.749.554,00
Intereses corrientes \$1 .825.754.775.71
Intereses de mora \$1.357.761.565,00*

Posteriormente por solicitud del Gerente de la Compañía, la Financiera de Desarrollo Territorial SA., el 3 de marzo de 2009 y radicado 300-0144, remite CERTIFICACION correspondiente a la obligación de la cuenta especial del INSFOPAL, emitida por el Contador de la entidad, en la cual la Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso S.A. E.S.P. no presenta saldos con corte a 27 de febrero de 2009.

En el mes de julio de 2014, se envía nuevamente solicitud a FINDETER, sobre el estado de la cuenta de COSERVICIOS SA. E.S.P., con esa entidad y según comunicación radicado 14-830- 6-009012 del 10-11-2014 y certificación del Director de Contabilidad, nos ratifican

que la COMPAÑÍA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SOGAMOSO S.A. ES.P., con NIT.891.800.0314, no presenta saldos por concepto de deudores con corte a 31 de octubre de 2014.

Con la solicitud radicada, se evidencian copias de las comunicaciones y certificaciones antes mencionadas, la última, con fecha de expedición del 10 de noviembre de 2014. Este Despacho procede a responder la solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, prescribe:

Artículo 1 (...) Parágrafo: El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal

Artículo 2º.- Objetivos del sistema de Control Interno. (...) e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; (...)

Artículo 4 (...) “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”. (Subrayados fuera de texto)

En consonancia con la anterior normativa, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en los numerales 3.1, 3.2, y 3.7, señala:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

(...), las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como: (...)

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso. (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) periodos de actualización de valores, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (...)

3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. (...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (...) (Subrayados fuera de texto).

El Artículo 4º de la Ley 298 de 1996, define como funciones de la Contaduría General de la Nación entre otras, las siguientes: “Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública” y “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la caracterización del Sector Público Colombiano, señalada en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, dentro de un contexto con características definidas en el entorno jurídico, social, económico, este último conformado según la función económica de las entidades del Sector Público, agrupadas en Gobierno General y Empresas Públicas, en el numeral 24 y 25 se establece:

“24. Las Empresas Públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional.

25. Las Empresas Públicas, dada la diversidad en cuanto a naturaleza jurídica y económica, están sujetas a la aplicación de los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública. (...).” (Subrayados fuera de texto)

De cara a los dos asuntos planteados en su consulta, en el marco de la competencia de la Contaduría General de la Nación -CGN-, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la dinámica contable para el registro de los hechos según el contexto enunciado, prescribe:

“4810 EXTRAORDINARIOS. Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

SE DEBITA CON: (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos”. (...) (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Según las consideraciones que anteceden para el contexto de la consulta elevada por la Empresa de Servicios públicos de Sogamoso S.A, se concluye:

Dado que se han adelantado y agotado las gestiones administrativas y acciones tendientes a esclarecer que la obligación registrada en la contabilidad de la entidad, no existe en la realidad según la certificación de la entidad acreedora y se dispone de los documentos soporte idóneos que así lo confirman, en tal caso, se debe proceder a cancelar la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo en donde se encuentra reconocida la obligación y como contrapartida acreditar la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En cuanto a la inquietud de los efectos tributarios, este despacho se abstiene de pronunciarse, toda vez que el tema no está relacionado con la interpretación de las normas técnicas contables, que como ya se dijo, es una de las competencias del Contador General de la Nación y en consecuencia, le informamos que se dará traslado de ello a la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, organismo competente para tratar el asunto.

CONCEPTO No. 20152000008641 DEL 13-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de la recepción del pago de una multa antes de que el acto administrativo quede en firme como ingreso recibido por anticipado

Doctor
 EUDES SOLER SANABRIA
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Sociedades
 Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000760-2 en la cual manifiesta:

“La Superintendencia de Sociedades genera ingresos por concepto de multas impuestas a personas naturales y/o jurídicas de acuerdo con su función de supervisión. Para imponer las multas se expide la respectiva resolución, la cual debe ser notificada y ejecutoriada (en firme), no obstante, en varias ocasiones la persona multada luego de haber realizado su

notificación y sin haber quedado ejecutoriada (firmeza) procede a cancelar el valor de la multa.

Como esta situación es recurrente al interior de la entidad, conlleva a que la entidad mantenga dentro del pasivo una “cuenta puente” o ‘recaudos por clasificar” por largos periodos, la cual se deberá ajustar cuando quede en firme y se reconozca el respectivo ingreso.

Con ocasión de lo anterior en muchos casos ha llevado a que estas “cuentas puente” se incrementen de forma significativa perdiendo el control de las cifras y de la información correspondiente lo que posteriormente nos ha llevado a adelantar tareas de saneamiento contable, generando costos al interior de la Entidad sin ningún tipo de beneficio. Igualmente, los saldos de estas cuentas han sido observados por los entes de control.

De acuerdo con la situación presentada y atendiendo la norma técnica de ingresos señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, es (Sic) adecuado que la Entidad realice el reconocimiento del ingreso cuando se recibe el pago de la multa sin haberse cumplido el termino (Sic) de firmeza sino solamente el de notificación?

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 117, 152, 274, 265 y 288 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

117. Devengo o Causación. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*

9.1.41. Ingresos

264. Noción. *Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en*

forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relativa a los ingresos, señala:

2- Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe la siguiente cuenta, así:

“2905-RECAUDOS POR CLASIFICAR

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. *Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los periodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, no es viable que la Entidad realice el reconocimiento del ingreso por multas cuando se reciba el pago de la multa con la sola notificación, y antes de que la misma haya quedado en firme, tampoco es adecuado el

reconocimiento en la cuenta 2905-RECAUDOS POR CLASIFICAR, dado que, el reconocimiento de las sanciones por multas es el siguiente:

Con la expedición del acto administrativo que impone la multa, se afecta la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Con la recepción del pago antes de que el acto administrativo quede en firme, se reconoce mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES, con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

Con el acto administrativo en firme, se debe reconocer la respectiva cuenta por cobrar mediante un débito a la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, alternamente cancelar el derecho mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y reversar las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20152000025881 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Ingresos
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de los aportes patronales, de conformidad con lo establecido en la Ley 1608 de 2013.

Doctor
ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ CONTADOR.
Contador
Hospital Santa Ana de los Caballeros
Ansermanuevo- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500029232 la cual formula la siguiente consulta:

“La Contaduría General de la Nación expidió el 14 de mayo de 2013 un documento radicado CGN con el No.2013000014161 dando respuesta a comunicación radicada con el No.2013-550-001053-2 relacionada con el reconocimiento de los aportes patronales sin situación de fondos presupuestos por la ESE y transferidos por el SGP, como subsidio a la oferta y no por prestación de servicios, durante los años 2013 y 2014, según la Ley 1608 de 2012.

El día 26 de marzo de 2015 el Ministerio de Salud mediante radicado No.201523100495231, informó el registro presupuestal que se debe realizar para los recursos asignados a la ESE por aportes patronales provenientes del SGP. En cuanto al procedimiento contable, lo remite al numeral 5 del Capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. En la ESE Hospital Santa Ana de los Caballeros, código institucional 125676000, este procedimiento se venía realizando hasta el año 2012, pero durante el año 2013 y 2014 se registró como se establece en la resolución (SIC) No.1608 de 2012.

La inquietud es si para el año 2015 se continúa con el reconocimiento como derecho subsidio a la oferta (480890) o se retoma el registro como prestación de servicios que se realizaba hasta el año 2012. En los formularios del SIHO de que trata el Decreto 2193 de 2004, al realizar el proceso de validación se genera una alerta informativa, en el caso de que estos reconocimientos se registren como subsidio a la oferta y no como prestación de servicios. Por la atención prestada y la orientación brindada, le expreso mis agradecimientos.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 1 del artículo 39 de la Ley 1608 de 2013, dispone:

“Artículo 3°. Uso de los recursos de aportes patronales. Los recursos del sistema general de participaciones del componente de prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda aportes patronales, se usarán de la siguiente forma:

Durante los años 2013 y 2014 los recursos del sistema general de participaciones transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales, no estarán sujetos a reconocimiento por servicios prestados. Estos recursos se considerarán subsidio a la oferta. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Contaduría General de la Nación, CGN se pronunció sobre este tema mediante los conceptos, Radicado CGN N° 20132000020931 que modificó el concepto No.2013000014161, y en el numeral 3 de las conclusiones, señaló:

“ 3) En las Instituciones Prestadoras de Salud

- Causación del derecho por subsidio a la oferta

El Derecho al subsidio a la oferta se reconoce mediante un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 480890-

Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, identificando a nivel de auxiliares de esta subcuenta el concepto de ingreso por subsidio a la oferta. Si el valor de la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, supera el 5% del total de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, debe revelarse esta situación en las notas a los estados contables.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento de recursos del Sistema General de Participaciones transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes, en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, era aplicable durante los años 2013 y 2014, periodos durante los cuales la Ley 1608 de 2013 dispuso que estos aportes no eran sujetos de reconocimiento como servicios prestados, sino como subsidio a la oferta.

En consecuencia, a partir del 2015 deberá efectuarse el reconocimiento de los mencionados ingresos como prestación de servicios, aplicando lo dispuesto en el numeral 5 del Capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al Subsidio a la Oferta de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20152000026781 DEL 17-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos
	SUBTEMA	Contabilización del auxilio de cesantías retroactivo cuando ha resultado negativo.

Doctor

WILMAR ZAPATA LASSO

Técnico Administrativo

Instituto Financiero para el Desarrollo Del Valle - INFIVALLE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500020582, en la cual formula:

“¿Cómo se contabiliza el auxilio de cesantías retroactivas cuando han resultado negativas por salario variable o por mediante (Sic) la figura de encargo?”

CONSIDERACIONES

La descripción de la cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS indica que *“Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.”*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

60. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos”

CONCLUSIONES

Cuando el cálculo de las cesantías retroactivas da como resultado un menor valor de las mismas, la entidad debe reconocer la recuperación de dicho valor, dependiendo del momento en el que ocurra, si esta reducción se efectuó en el mismo año, la entidad debe reconocer un menor valor del gasto en donde haya reconocido con anterioridad las cesantías retroactivas. Por otra parte, si el gasto por Cesantías retroactivas fue reconocido en ejercicios anteriores, la entidad debe reconocer esta recuperación en la cuenta 481008 Recuperaciones de la cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS teniendo en cuenta que este menor valor se origina con hechos distintos a las actividades ordinarias de la entidad

CONCEPTO No. 20152000027434 DEL 24-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Ingresos por donación en especie

Doctora

DIANA YAMILE MARTÍN REY

Departamento de Almacén, Inventario y Bodega de Evidencias

Fiscalía General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 28 de mayo de 2015, radicada con el número 20155500029032, mediante la cual solicita se indique cuál es el procedimiento para el reconocimiento de combustibles y reparaciones recibidos en calidad de donaciones:

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP en el párrafo 264 define los ingresos así:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”(Subrayado fuera de texto).

De igual manera, en el párrafo 141 del PGCP se define los activos en los siguientes términos:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. .”(Subrayado fuera de texto).

El Marco conceptual del Régimen de contabilidad pública-RCP, al referirse a las características de una entidad contable pública indica que:

“37. Son recursos públicos los bienes, derechos y valores provenientes de impuestos, tarifas, transferencias, donaciones, participaciones, aportes, partes de capital, venta de bienes y servicios a precios de mercado y no mercado, y los definidos como tales en las normas y disposiciones legales. Estos recursos están relacionados con una estructura de presupuesto público y tienen como propósito desarrollar funciones de cometido estatal. La aplicación, transformación y acumulación de dichos recursos, bajo control de una entidad pública o privada, expresan la riqueza y representan el patrimonio público.”

Finalmente, en el párrafo 247 del PGCP se establece lo siguiente:

“247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones expuestas nos permitimos indicar:

Toda vez que sean recursos las reparaciones recibidos en calidad de donaciones se constituyen en recursos públicos, susceptibles de incrementar el patrimonio público a través del aumento de activos o disminución de pasivos y que estos activos se consumen dentro de la operación corriente de la entidad, es decir, no constituyen formación bruta de capital, dichas donaciones se reconocen como ingresos.

Para el efecto con el consumo de los combustibles donados o reparaciones, debitará las subcuentas 511146-Combustibles y lubricantes, de la cuenta 5111-GENERALES, 521113-Mantenimiento, 521144-Combustibles y lubricantes, de la cuenta 5211- GENERALES, si se dispone inmediatamente para su consumo; la subcuenta 511115-Mantenimiento; o la 191022-Combustibles y lubricantes, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, en caso que se produzca almacenamiento; y acreditará la subcuenta 480819-Donaciones de la cuenta 4808 -OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20152000037481 DEL 24-06-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Ingresos Costos Gastos
	SUBTEMA	Utilización de las cuentas de los grupos 6-Costos de Ventas y 7-Costos de Producción, para el reconocimiento de la ejecución los recursos del Sistema General de Participaciones para la gratuidad educativa, y de los recursos propios destinados a la prestación de otros servicios de educación.

Doctora
LUZ MARINA YARA ACOSTA
Directora de Contabilidad
Gobernación del Tolima
Ibagué

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500029542 la cual formula la siguiente consulta:

“Debido a que se han presentado muchas inquietudes por parte de las Instituciones Educativas del Departamento del Tolima sobre el manejo o utilización de las cuentas 6 Costos de Ventas de Servicios Educativos y 7 costos de Producción Servicios Educativos, en el sentido que como es conocimiento la educación en Colombia es actualmente gratuita.

Igualmente y para el caso que nos ocupa el 90% aproximadamente de los ingresos de las Instituciones Educativas provienen de recursos del Ministerio de Educación Nacional por concepto de gratuidad, rubros que se manejan por la cuenta contable 44 Transferencias 4428 Otras Transferencias 442803 para Gastos de Funcionamiento, y el 10% restante corresponden a recursos propios por concepto de certificados, rendimientos financieros, donaciones, arrendamientos y otros, los cuales se registran en la cuenta contable 43 Venta de Servicios 4305 Servicios Educativos 430590 Servicios conexos a la educación, 4805 Financieros, 4808 Otros ingresos ordinarios y 4810 extraordinarios respectivamente.

Según requerimiento de la Contaduría General de la Nación en el año 2009 se nos requirió que si manejábamos la cuenta 4305 Ventas de Servicios Educativos debíamos utilizar la cuenta 63 Costo de Venta de Servicios Educativos, para lo cual se procedió a su incorporación en la plataforma financiera, situación que hasta la fecha se ha venido manejando.

Por lo anteriormente expuesto solicito muy respetuosamente su concepto si los Colegios deben seguir manejando en la cuenta 6 y 7 los costos de los recursos de gratuidad del Sistema General de Participaciones o por el contrario pueden manejarlos por la cuenta 5-Gastos, 5I-Administración, y los costos ocasionados por las rentas propias si en la cuenta 63-Costos de ventas de servicios educativos.”

Damos respuesta a la consulta en el siguiente orden:

CONSIDERACIONES

1) Con relación a al manejo contable de las cuentas de costos para el reconocimiento de las erogaciones financiadas con recursos del Sistema General de Participaciones para la gratuidad educativa, la Contaduría General de la Nación CGN, expidió el concepto No. 20132000030451 dirigido al doctor Rosemberg Llanos Velásquez, de la Secretaria de Educación de Caldas, el cual en el numeral 3 de las conclusiones, señaló:

“3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, deben reconocerse como costos de producción, por el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72- COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723- Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes. “

2) Referente al tratamiento contable de los costos asociados a la prestación del servicio de educación y financiados con rentas propias, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) en relación con las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, así como los Principios de Contabilidad Pública, los párrafos 118, 119, 125 y 126 señalan:

“118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables. (Subrayado fuera de texto)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...)

125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

126. Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el SNCP debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan

origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. El registro adecuado de los hechos permite reconocer y revelar a través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable.

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, cuando se refiere en el numeral 9.1.4 a las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en los párrafos 292, 295 y 296 señala:

“9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)

9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos de la misma normativa contable mencionada, contiene las siguientes cuentas:

4305-SERVICIOS EDUCATIVOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación. La contrapartida corresponde a la subcuenta 140701-Servicios Educativos.”

El Catálogo mencionado, cuando se refiere a los conceptos de costos señala:

6305-SERVICIOS EDUCATIVOS: “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el período contable, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 72-Servicios Educativos.”

Y en relación con su dinámica señala que se debita con: “1- El costo de los servicios vendidos.” y se acredita con: “1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.”

Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS; el servicio educativo se estructura en tres clases de educación, dentro de las cuales está la Educación Formal definida como “La que se imparte en establecimientos educativos aprobados, en una secuencia regular de ciclos lectivos, con sujeción a pautas curriculares progresivas y conducentes a la obtención de grados y títulos.”

En este grupo se encuentran las cuentas 7202-Educación Formal-Básica Primaria, 7203-Educación Formal-Básica Secundaria, 7204-Educación Formal-Media Académica, 7205-Educación Formal-Media Técnica, las cuales contienen en general, 9 subcuentas. También incluye cuentas para la educación no formal e informal con sus respectivas subcuentas.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de las preguntas planteadas en la consulta

- Respecto de la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de la ejecución de los recursos del Sistema General de participaciones para la gratuidad educativa, sí es obligatorio utilizar las subcuentas y cuentas del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, relativas a los Costos, para el registro de las erogaciones realizadas con ocasión de la prestación del servicio educativo público a los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media, siguiendo el procedimiento definido en el concepto No.20132000030451 mencionado en las consideraciones, el cual anexamos por ser aplicable al caso planteado en esta consulta.
- Con relación a la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de erogaciones financiadas con recursos propios provenientes de la prestación de

servicios de educación, es preciso señalar que se deben reconocer los recursos que se recauden de los beneficiarios del servicio así como los costos incurridos por la prestación del mismo, atendiendo los principios de medición y asociación y en cumplimiento de la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos.

En consecuencia, es pertinente realizar el registro del ingreso debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda según el tipo de educación prestado, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Así mismo debe reconocer los costos incurridos, a través de las subcuentas y cuentas de costos definidas en el Catálogo General de Cuentas, inicialmente en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, y posteriormente efectuar el traslado a las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS, según lo indica la dinámica de la cuenta.

Debe tenerse en cuenta que en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS se encuentran las cuentas 7202-Educación Formal-Básica Primaria, 7203-Educación Formal-Básica Secundaria, 7204-Educación Formal-Media Académica, 7205-Educación Formal-Media Técnica, las cuales contienen en general, 9 subcuentas. También incluye cuentas para la educación no formal e informal con sus respectivas subcuentas. Por lo tanto, según la naturaleza del concepto de gasto incurrido deben clasificarse los costos en las subcuentas de las cuentas antes mencionadas.

Para estos efectos, la entidad deberá manejar de manera independiente a nivel de auxiliares lo correspondiente a la educación financiada con los recurso de gratuidad, de aquélla no cubierta por este tipo de financiamiento.

CONCEPTO No. 20152000033481 DEL 13-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos Otros Gastos
	SUBTEMA	Ajustes de Ejercicios anteriores

Doctor
WALTER ALBERTO BUSTAMANTE

Profesional Universitario
Dirección Financiera - Secretaria de Hacienda Alcaldía de Envigado Antioquia
Envigado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500034122 en la cual formula la siguiente consulta:

“En las cuentas 4815 y 5815 “AJUSTE DE PERIODOS ANTERIORES” registramos aquellos hechos que no fueron reconocidos de forma oportuna en la vigencia en la cual sucedieron y que debieron afectar los resultados del ejercicio de ese momento.

Es procedente registrar dichos hechos directamente al patrimonio y no en dichas cuentas?

En estos momentos estamos realizando un trabajo de depuración de la información financiera y por ejemplo en la cuenta 242202 “Intereses por obligaciones de crédito internas a largo plazo” tenemos registrados \$446 millones de pesos causados en la vigencia 2011 y cuyo registro se hizo doble en ese momento. Esa inconsistencia la corregiríamos acreditando la subcuenta 581593 “Otros gastos de periodos anteriores” y debitando la subcuenta 242202. Pero con el ánimo de no afectar el resultado propio de esta vigencia con movimientos que corresponderían a registros de otras vigencia, queremos saber si sería procedente realizar directamente el registro acreditando la cuenta 310504 “capital fiscal”, teniendo en cuenta que dichos registros hubiesen tenido una incidencia directa en el resultado de ese ejercicio en particular que conlleva a un incremento o decremento en el capital fiscal de la entidad.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 104, 116, 117, 265 y 283 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública, los principios de contabilidad y las normas técnicas para el reconocimiento de ingresos y gastos, establecen:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso

contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...).

265 El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”(Subrayado fuera del texto).

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. (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

Por su parte la cuenta 5815 Ajuste de Ejercicios Anteriores del grupo 58 Otros gastos, la describe el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, así:

“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.” *(Subrayado fuera de texto).*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con las características cualitativas de la información contable pública, los principios de registro y de devengo o causación, las normas técnicas relativas a las cuentas de ingresos y gastos, los hechos, operaciones y transacciones se deben en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

En consecuencia, para los valores que fueron registrados doblemente como gasto en el período en el cual sucedieron los hechos económicos, la entidad debe afectar las respectivas subcuentas, de la cuentas 5815 - AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, en el período contable en que se advierten los errores materia de ajuste y no pretender, por razones de conveniencia o inconveniencia, efectuar registros que conllevan a desvirtuar la revelación de los estados contables.

El uso de las anteriores cuentas, no puede convertirse en una práctica común para realizar ajustes a registros contables improcedentes, razón por la cual deben adoptarse todas las medidas pertinentes para garantizar el adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones, en cumplimiento de los principios de causación, período contable y hechos posteriores al cierre contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20152000033881 DEL 19-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento contrato interadministrativo celebrado entre Institución Universitaria Pascual Bravo y la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Jefe Gestión Contable
Metro de Medellín
Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 13 de julio de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-003489-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar por la Institución Universitaria Pascual Bravo para el reconocimiento del contrato interadministrativo celebrado entre éste y la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada, en razón a que conforme se realiza el registro contable genera diferencias en recíprocas.

Sobre el particular la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada y la Institución Universitaria Pascual Bravo celebraron el contrato interadministrativo No. CN2014-0173, el cual en algunas de sus cláusulas, señala:

“PRIMERA: Objeto: PASCUAL BRAVO se obliga para con LA EMPRESA a realizar la formación del personal necesario para la operación y movimiento de los buses articulados y padrones requeridos para la operación comercial de las líneas 1 y 2 del Sistema Metro (troncal Universidad de Medellín – Aranjuez y pretroncal Avenida Oriental) y el movimiento de los buses en dichas líneas, patios y talleres.

SEGUNDA: ALCANCE: El objeto a contratar tendrá como alcance los siguientes procesos o actividades:

- 16) *Proceso de formación del personal requerido para la operación de las líneas 1 y 2 y la gestión para la certificación en competencias ante el SENA o la entidad competente.*
- 17) *Realizar el movimiento de buses en las líneas 1 y 2, patios y repostaje, talleres del modo bus con personal operativo capacitado, entrenado y certificado.*
- 18) *Realizar la gestión administrativa y operativa asociada al movimiento de buses, incluyendo:*
61. *Contar con el personal necesario para la gestión administrativa propia del contrato.*
 62. *Realizar el proceso de selección, capacitación y vinculación de nuevos operarios cuando el sistema lo requiera y de acuerdo al presupuesto disponible.*
 63. *Realizar reentrenamiento y evaluación periódica del personal operativo con el fin de garantizar el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos.*
 64. *Establecer y aplicar un sistema disciplinario y/o sancionatorio para las faltas cometidas durante el movimiento de buses.*
 65. *Incluir todos los costos y toda la logística necesaria para llevar a cabo el movimiento de buses.*
- 19) *Velar por el cumplimiento de los procesos estipulados en el Manual de Servicio de Transporte de LA EMPRESA, las normas de seguridad y la normatividad de tránsito.*

El objetivo principal del contrato de movimiento de buses es formar personas relacionadas con la operación de las líneas 1 y 2 y garantizar la prestación del servicio de transporte público de pasajeros. Por esta razón los procedimientos y normas que se adopten en la planificación y ejecución del contrato deberán asegurar en todo momento el cumplimiento de las necesidades de la operación.

(...)

SEXTA: Para efectos del presente contrato queda expresamente acordado que el PASCUAL BRAVO se obliga a:

Cumplir estrictamente con el objeto y alcance del contrato y sus anexos. (...)"

Conforme a aclaración de funcionarios del área contable de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, es un contrato integral en donde la Institución Universitaria Pascual Bravo contrata por su cuenta el personal necesario para la operación del servicio de transporte, así como la capacitación que dicho personal requiera.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública se refiere a que la información contable pública atiende a características cualitativas o sea atributos y restricciones esenciales que la distinguen de otro tipo de información. De dichas características es pertinente referirnos a la Confiabilidad la cual es consecuencia de observar entre otras, la razonabilidad, definida como: *“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”*

Así mismo, el proceso contable deberá atender a los principios definidos para su elaboración, de los cuales el de Asociación señala, *“El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. (...)”*

Por su parte, la Norma Técnica del Régimen de Contabilidad Pública, relacionada con los Ingresos señala:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”

(...)

267. El reconocimiento de los ingresos (...). Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, la información contable debe presentar los hechos económicos ajustados a la realidad; es así como, atendiendo a los términos del contrato, la institución Pascual Bravo recibe una remuneración por el servicio prestado a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada y asume los riesgos para la prestación de este.

Si bien el objeto principal del contrato es formar personas, pero en él se incorporan los conceptos necesarios para asegurar el cumplimiento de la operación de transporte público, la Institución Pascual Bravo deberá causar la respectiva cuenta por cobrar, afectando además el ingreso en las cuentas del grupo 4-INGRESOS que correspondan según los ítems comprendidos en el servicio prestado, además que por el principio de

asociación deberá registrarse el costo de los servicios prestados, con el fin de que la información contable incluya la totalidad de los hechos financieros, para permitir a los usuarios formarse un juicio objetivo sobre su contenido.

Ahora bien, respecto del concepto 113134 de mayo 21 de 2008 emitido a la Corporación Autónoma Regional de la Frontera Nororiental, tomado como referencia por la Institución Pascual Bravo para no reconocer como Ingreso el valor recibido en cumplimiento del contrato, cabe señalar que el contexto en el cual se expidió dicho concepto corresponde a la entrega de recursos para desarrollar proyectos de obra pública y su aplicación es específica a las circunstancias señaladas por la entidad que presentó la solicitud, a diferencia del asunto aquí desarrollado, que corresponde a un contrato mediante el cual la Institución Pascual Bravo, en cumplimiento del objeto de un contrato recibe la contraprestación soportada en las facturas que mensualmente expide a cargo de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada.

CONCEPTO No. 20152000034981 DEL 28-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Otros Ingresos Otros Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reintegro de saldos a favor de entes ejecutores de proyectos de inversión con recursos del Fondo Nacional Regalías en liquidación-FNR-L. Reconocimiento contable de partidas de ínfima o mínima cuantía y depuración de las mismas.

Doctora
FLOR SALAMANCA
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional De Planeación
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 20155500035472, en la cual presenta la siguiente consulta:

“Asunto: Consulta sobre el registro contable de saldos a favor o por pagar a entes ejecutores de proyectos de inversión y sobre el saneamiento de obligaciones de ínfima o mínima cuantía, señalando que:

El Fondo Nacional de Regalías en Liquidación - FNR-L expide actos administrativos a través de los cuales declara el cierre de los proyectos de inversión financiados o cofinanciados con asignaciones de este Fondo, en depósito en el mismo y del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera -FAEP, en los cuales, en algunos casos, se ordena la devolución de saldos a favor de la entidad ejecutora, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 168 de la Ley 1753 de 2015.

En estos actos administrativos se ordena devolver a favor de entidades públicas del orden nacional y territorial, valores menores o de mínima cuantía, que van desde centavos (\$0,01- \$0,99), decenas (\$10 - \$99), centenas (\$100 -\$999) y hasta unidades de millar (\$1000 -\$9.999).

La devolución de los saldos menores a los entes ejecutores genera a la entidad un costo administrativo mucho mayor que el valor del recurso a reintegrar, por lo que en aras de evitar una gestión fiscal antieconómica, ineficaz e ineficiente el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación-FNR-L consulta la posibilidad de sanear, saldar o castigar estos saldos, amparándose en el artículo 6° de la Ley 610 de 2002.

Artículo 6°. Daño patrimonial al Estado. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público. El texto subrayado se declarado INEXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-340 de 2007

Seguidamente, en el interrogante No. 1 señala los registros que efectuó por los giros en años anteriores a los entes ejecutores de proyectos de inversión y los registros cuando hay saldos a favor del FNR-L, e informa que cuando FNR-L ordena devolver al ente ejecutor el exceso de recursos, se registra en SIF la operación denominada “Documento de Solicitud de Devolución de Ingresos Presupuestales” cuya parametrización contable señala que se debe registrar un débito en la subcuenta 419502 Ingresos no tributarios, con crédito a la subcuenta 242513 Saldos a favor de beneficiados.

Explica que (...) “se observa que al registrar el pasivo a favor del ente ejecutor por el pago de lo NO debido, se afecta la cuenta 4195 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) disminuyendo el ingreso de la cuenta 4111 REGALIAS que fue afectada por el Ministerio de Hacienda cuando el ente ejecutor realizó inicialmente la devolución de los recursos al FNR-L, sin embargo es importante anotar que estas operaciones por lo general ocurren en vigencias distintas por lo que la cuenta 4195 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) estaría disminuyendo la cuenta de un ingreso que no se encuentra registrado en el mismo periodo contable.

En el numeral 2 plantea la siguiente pregunta:

“En las resoluciones de cierre se determinan valores ínfimos por cobrar y por pagar a los entes ejecutores como por ejemplo: \$0,09; \$950; \$1.320; etc. El FNR-L ¿debe obligatoriamente reconocer en su contabilidad estos derechos y obligaciones cuyo valor es ínfimo? En caso afirmativo, las cuentas por cobrar a los entes ejecutores serían saneadas por el FNR-L debido a la relación costo-beneficio, ¿Cuál sería el asiento contable a realizar producto del saneamiento de estos derechos?

En el numeral 3 pregunta: ¿las obligaciones del FNR-L (Saldo a favor de los entes ejecutores) cuyos valores son también menores o ínfimos pueden ser saneadas por la entidad, justificando el hecho en que la gestión administrativa le genera al Estado un mayor costo que el valor a reintegrar a la entidad beneficiaria, que también es una entidad pública? En caso afirmativo. ¿Cuál sería el asiento contable para saldar la obligación?

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, en el orden en que fueron planteadas las preguntas:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1

El párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con los ingresos, señala:

9.1.4.1 Ingresos

264. *Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.*

Así mismo los numerales 4 y 6 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones Interinstitucionales, señalan:

4. REINTEGROS.

“Los reintegros corresponden a los recursos consignados en las cuentas de la tesorería centralizada, originados en la restitución de fondos por parte de un beneficiario final o de la entidad contable pública, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

Lo anterior implica que previamente la entidad contable pública haya registrado la disminución de los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas con la ejecución presupuestal. Esta disminución de saldos se reconoce debitando las subcuentas, de las cuentas del pasivo originadas en la obligación y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas, o las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, la entidad contable pública constituye un deudor a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas o, las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda.

6. REINTEGROS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL DGCPN.

Con el reintegro de los recursos girados en la vigencia, la entidad contable pública debita las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tratándose de entidades donde la DGCPN tiene definido pagar directamente a los beneficiarios finales, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, y acredita la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, la DGCPN debita las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acredita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

En el caso de los reintegros de fondos girados en la vigencia anterior, la entidad contable pública debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tratándose de entidades donde la DGCPN tiene definido pagar directamente a los beneficiarios finales,

debita la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS, subcuenta que corresponda y acredita la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Mientras que, la DGCPTN debita las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acredita las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.”

Pregunta 2

Por su parte, el numeral 3.2 del Procedimiento de Control Interno Contable adoptado por la Resolución 357 de 2008, en lo relacionado con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, establece que “Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible”. (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adaptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, penados de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación (CGN), criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN. (Subrayado fuera de texto).

Pregunta 3

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económico, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las

características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar lo información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones poro la entidad.

b) Derechos u obligaciones que no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causa! relacionada con su extinción, según sea e! caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro apago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente pasible su imputación a alguna persona par la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

Con relación a los registros que el FNR-L está realizando para la devolución de los recursos de los proyectos de inversión, se observa que en la forma como está planteada la consulta no es clara para interpretarla con suficiencia. No obstante se advierte que los registros correctos para devolución de recursos deben corresponder al reintegro por restitución de

fondos y no a la disminución de un ingreso por regalías, razón por la cual para el registro adecuado deben aplicar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones Interinstitucionales, señalado en las consideraciones.

Respecto del interrogante planteado en el numeral 2 en relación con la obligatoriedad de reconocer en la contabilidad los valores ínfimos por cobrar y por pagar a los entes ejecutores es preciso advertir que este tipo de asuntos no son propios de la regulación contable, sino que corresponden a la esfera administrativa de cada entidad. En consecuencia, la entidad debe adoptar políticas estableciendo reglas para ajustes de cifras ínfimas o con centavos para viabilizar su registro como valores enteros en concordancia con el principio de medición, por razones de orden operativo y considerando la relación costo beneficio.

Las diferencias poco significativas, pueden ajustarse utilizando la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS o la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, dependiendo de si la diferencia es positiva o negativa según corresponda.

Ahora, en relación con la inquietud planteada en el numeral 3 sobre la viabilidad de sanear los saldos registrados a favor de los entes ejecutores cuyos valores son también ínfimos, es responsabilidad de la administración decidir sobre la depuración por tratarse de menores valores que implican mayor costo que beneficio para la entidad o que corresponden a derechos u obligaciones inciertos o inexistentes, teniendo en cuenta para ello los criterios descritos en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008.

El reconocimiento contable de la depuración para esta circunstancia, corresponde a un débito en la subcuenta de la cuenta que representa la obligación para con los terceros ejecutores, con crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20152000043981 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias

	anteriores
--	------------

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores

Señor:
 NOLFAN RAMÍREZ
 Profesional Universitario
 Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P.
 Neiva, Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 14 de septiembre de 2015, radicado con el número 2015-550-004491-2, en el que manifiesta:

“(…)

(…) en el actual plan contable permite contabilizar tanta (sic) en los ingresos como en los gastos utilizar la cuenta 4815 y 5815 ajuste ejercicios anteriores, mi pregunta... (sic) es correcto afectar directamente la cuenta 3225 Resultados ejercicios anteriores en el nuevo plan contable (Resolución No. 414 de 2014 y Resolución (sic) 139 de 2015) en el presente ejercicio contable en lo que va corrido del 2015. o a que (sic) cuenta del nuevo puc homologo esos registros.

(…)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)”

ARTÍCULO 3º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

(...)

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES: *“Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.

- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
- *El valor de los ajustes por menores valores causados*
- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)*

5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES: *“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 66. *El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 67. *El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 68. *El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- z. *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)*

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(…)

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

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.*
- *El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.*
- *El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.*

- *El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.*
- *El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.*
- *El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.*
- *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

Por lo anteriormente expuesto, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., durante el periodo de transición; es decir, el periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, seguirá utilizando para todos los efectos legales, toda la normatividad del Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimiento y la Doctrina Contable Pública expedida con anterioridad a la Resolución 414 de 2014 aplicable a esa Empresa, razón por la que el valor de los ajustes a los ingresos o a los gastos de vigencias anteriores continuarán registrándose en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, respectivamente.

Ahora bien, vale la pena señalar que durante el periodo antes mencionado, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, deberán preparar información financiera de acuerdo con el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público de manera simultánea, para que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

En consecuencia, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015 al preparar su información financiera paralela aplicando el nuevo marco normativo, utilizará la cuenta 3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para registrar las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores, pues la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de la Resolución 414 de 2014, establece que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubre el error.

CONCEPTO No. 20152000046221 DEL 21-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Ingresos Superávit por Donación
	SUBTEMA	Reconocimiento de donaciones provenientes de entidades nacionales, internacionales, o de particulares

Doctora
FAISULY URREA LÓPEZ
Contador General
Defensa Civil Colombiana

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550005259-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

*“la (Sic) Defensa Civil Colombiana en cumplimiento del Decreto 3489 de 1982 en su artículo 42 literal a, establece: “los recaudos por donaciones y contribuciones que en eventos de desastres provengan de entidades nacionales, internacionales, o de particulares con destino al Fondo nacional (Sic) de Emergencias (...)”; **subrayado fuera de texto**; así como la atención de eventos de afluencia masiva, se registran contablemente en el rubro (3-1-2-6-1-2 _ Aporte capacidad Operativa _ TCON10_ :SIIF con base en las capacitaciones recibidas a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para SIIF el cual afecta las siguientes cuentas contables: Debe: 141314 y Haber 442803; sin embargo en la dinámica del plan general de cuentas de la CGN versión 2007.14 para la cuenta 4428, señala: “ Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general de las empresas sin contraprestación para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.*

(...)

Con base en lo anteriormente expuesto, comedidamente solicito su apoyo y colaboración, con el fin de que nos oriente, en cuál será el rubro de ingresos a afectar para éste tipo de servicios, toda vez que al prestarlo, se recibe una contraprestación.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas al patrimonio, señala:

“9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

240. **Noción.** *El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.*

(...)

243. *Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.*

(...)

247. *El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el PGCP, en relación con las normas técnicas a los ingresos, señala:

“9.1.4.1 Ingresos

264. **Noción.** *Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.*

(...)

278. *Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.*

(...)

281. *Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario.”*

En desarrollo de estas normas el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe las siguientes cuentas así:

“3235 - SUPERÁVIT POR DONACIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

(...)

4808 -OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.”

CONCLUSIONES

Para efectos de resolver su consulta es necesario hacer las siguientes precisiones:

- Las donaciones que se reciban, independientemente de la fuente, corresponden a hechos que normalmente se dan con carácter esporádico y voluntario por parte del donante, en tanto que las transferencias corresponden a recursos que normalmente son entregados por una entidad gubernamental en cumplimiento de una función que le corresponde al Estado por virtud de los mandatos constitucional y legal.

De ello se desprende que no puede confundirse donaciones con transferencias y los tratamientos contables de unas y otras debe atenerse a los siguientes lineamientos.

- Las donaciones pueden tener dos vertientes, una para suplir directamente las erogaciones relacionadas con el cumplimiento de la misión de quien la recibe y otra para fortalecer su infraestructura física, es decir aquellos bienes destinados a la formación bruta de capital. En consecuencia, en concordancia con las normas técnicas relativas a los ingresos y al patrimonio, el primer evento debe reconocerse afectando los resultados del respectivo período, a través de la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y el segundo evento afecta directamente la posición patrimonial afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN.
- Los recursos que se reciban del Presupuesto General de la Nación para financiar los gastos de funcionamiento o los Proyectos de Inversión de la entidad, deberán reconocerse a través de las subcuentas 470508 Funcionamiento y 470510 Inversión, de la cuenta 4705 FONDOS RECIBIDOS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000009151 del 24-03-2015
20152000019541 del 23-04-2015
20152000024221 del 29-04-2015
20152000002331 del 05-02-2015
20152000010771 del 09-04-2015
20152000024451 del 29-04-2015
20152000026791 del 17-06-2015
20152000027161 del 22-06-2015
20152000033681 DEL 14-08-2015
20152000035031 del 28-08-2015
20152000036121 del 11-09-2015
20152000036331 del 17-09-2015
20152000042761 del 06-11-2015
20152000044731 del 03-12-2015
20152000045681 del 15-12-2015

1.27. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**CONCEPTO No. 20152000020191 DEL 30-04-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Gastos de administración Gastos de operación Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los gastos en el momento de afectar reservas presupuestales

Doctora

MARTHA LUCIA AREVALO CAGUAZANGO

Profesional Especializado Contabilidad

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Regional Valle del Cauca

Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500017362, en la cual formula la siguiente consulta:

“Me permito elevar la siguiente consulta, está relacionada con la contabilización de las reservas presupuestales, las cuales al momento de su cancelación afectan el Grupo 51 Gastos de Administración o el Grupo 52 Gastos de Operación, dependiendo de su afectación presupuestal y la parametrización contable afectando un gasto de la presente vigencia, proceso que se realiza de manera automática al momento de realizar la obligación de la cuenta.

Según visita realizada por la oficina de Control Interno Sede de la Dirección General del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar a la Regional Valle del Cauca, dejo como hallazgo de control interno lo anterior, ya que se afirma que: “su contabilización debe afectar una cuenta 5815 Ajustes de Ejercicios Anteriores, por ser un gasto de la anterior vigencia”.

Espero su orientación al respecto, porque de ser correcta la observación de la oficina de Control Interno, se debería realizar un asiento manual para realizar la reclasificación correspondiente. MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1309

CONSIDERACIONES

El párrafo 62 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece:

“62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable”.

Asimismo, el párrafo 117, define el principio de Devengo o Causación en los siguientes términos: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”. (Subrayado fuera de texto):

Además, la Norma Técnica relativa a los Gastos determina, en cuanto al reconocimiento, en el párrafo 283 del Plan General de Contabilidad Pública, “El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe las siguientes cuentas, así:

“5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, los hechos, operaciones y transacciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

Ahora bien, con respecto a la inquietud, debe tenerse en cuenta que el proceso de ejecución presupuestal es diferente al desarrollo del proceso contable, toda vez que los ingresos y gastos deben registrarse en el momento en que de conformidad con las cláusulas contractuales surgen los derechos y las obligaciones respectivas, con independencia de la vigencia del presupuesto y del tratamiento presupuestal que deba aplicarse.

Por lo tanto, desde la perspectiva de normatividad contable, sobre el caso consultado, dado que en el momento de afectar las reservas presupuestales, contablemente se constituyen las respectivas obligaciones, no es viable que los gastos se contabilicen en las cuentas de ajuste de ejercicios anteriores, por cuanto estos deben reconocerse en la vigencia en que se causen, en coherencia con los principios de período contable, registro y la característica de la universalidad.

CONCEPTO No. 20152000020521 DEL 06-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Gastos de administración Gasto público social
	SUBTEMA	Clasificación de los gastos relacionados con los proyectos de inversión.

Doctora
RUBBY ESPERANZA CORREA
Responsable Área de Contabilidad
Instituto Distrital para la Protección De la Niñez y la Juventud -IDIPRON
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de abril de 2015, radicada con el número 2015-550-001791-2, en la cual manifiesta que en desarrollo de los objetivos estratégicos la entidad realiza proyectos de inversión entre otros los siguientes:

- Generación de Ingresos y Oportunidades (Misión Bogotá)
- Protección, prevención y atención integral a niños, niñas y adolescentes y jóvenes en situación de vida de y en calle y pandilleros en condición de fragilidad social.
- Atención integral y preventiva a adolescentes en conflicto con la ley.

- Protección integral a Niñez y Juventud en situación de vulnerabilidad de Derechos
- Fortalecimiento institucional y de la infraestructura de unidades de protección integral y de dependencias.
- Modernización y fortalecimiento de las tecnologías de información y comunicación TIC's

Con base en anteriores conceptos de la CGN el IDIPRON reconoce como gasto público social los gastos incurridos en la ejecución de estos convenios interadministrativos, respecto de los cuales solicita indicaciones para saber si es correcto el tratamiento contable.

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 20 de 1986 "Por medio de la cual se expide el Estatuto Orgánico para el Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y de la Juventud IDIPRON" señala en el artículo 6. **FUNCIONES.** *Serán funciones de IDIPRON en razón de sus objetivos las siguientes:*

1. Atraer, recoger y albergar en sus casas el mayor número de niños de ambos sexos y allí en primer lugar, ganarse al niño mediante un ambiente acogedor, amable y alegre. Al lado de esta actitud fundamental, se le proporcionará con gran esmero:

a) Vivienda, alimento, vestido, droga, recreación.

b) En los primeros años, alfabetización y trabajo lúdico; más tarde una sólida educación personalizada, un serio aprendizaje dentro de la producción, lo que supone una serie de estímulos y gratificaciones no sólo morales, sino de tipo monetario.

c) Como la educación trasciende las paredes de la Institución, se pondrá gran interés en el problema vocacional y en las posibilidades que tiene de integrarse al mundo del trabajo, en el momento de la salida. Por esto se dará gran importancia a los aprendizajes que permitan emplearse fácilmente. Los estudios realizados actualmente nos dicen que para el niño de la calle, las principales fuentes de empleo están en la construcción, agricultura, pesca y en los artes metalmecánicos. No siempre el muchacho escoge las profesiones que para él pueden ser promisorias como las ya nombradas. Por ésta razón hay que promover dichas artes con motivaciones muy fuertes, y aún con gratificaciones monetarias, pues la experiencia nos dice, que muchos jóvenes desembocan en la construcción y en la agricultura, porque el aprendizaje de estas artes estaba reforzadas por estímulos monetarios.

2. La formación moral, que remueva todos los malos hábitos de la calle, la formación social que haga de él un agente de cambio, la atención a sus aptitudes e intereses que permitan hacer del muchacho el sujeto de la educación (y no el objeto pasivo como a menudo sucede en la educación tradicional)

3. Estudiar los problemas callejeros que inciden en la niñez como son: el gaminismo, la droga, la prostitución y corrupción infantil.

4. Tratar por todos los medios a su alcance, devolver a los menores a sus casas antes de asumirlos como asistidos en sus dependencias.

5. Siendo en este momento el "Dopping" y el alcoholismo (que mucho incide en la conducta del niño de la calle), el Instituto tratará de promover medidas terapéuticas, sobre todo para los ambientes pobres, en lo relativo al dopping y al alcoholismo.

6. Fomentar la realización de estudios y la divulgación de medidas precisas en contra de la drogadicción, el alcoholismo, la vagancia y la mendicidad a nivel distrital."

De otra parte, el capítulo 8 Sector de Integración Social, del Acuerdo 257 de 2006 del Concejo de Bogotá D.C. señala: **"Artículo 86. Misión del Sector Integración Social.** El Sector Integración Social tiene la misión de liderar y formular, en la perspectiva del reconocimiento y la garantía de los derechos, las políticas sociales del Distrito Capital para la integración social de las personas, las familias y las comunidades, con especial atención para aquellas que estén en mayor situación de pobreza y vulnerabilidad, ejecutar las acciones que permitan la promoción, prevención, protección, rehabilitación y restablecimiento de sus derechos, mediante el ejercicio de la corresponsabilidad y la cogestión entre la familia, la sociedad y el Estado.

(...)

Artículo 88. Conformación del Sector Integración Social. El Sector Integración Social está conformado por la Secretaría Distrital de Integración Social, cabeza de Sector, y el Instituto para la Protección de la Niñez y la Juventud, IDIPRON; que le está adscrito.

Respecto de la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los gastos señala:

"282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de atender su solicitud, es pertinente señalar que la información contable deberá reflejar las actividades desarrolladas por la entidad de manera ajustada a la realidad, de modo que en el caso consultado es necesario analizar en el contexto de la Norma Técnica de Gastos la naturaleza de los hechos económicos que originan el desembolso de recursos, con el objetivo de identificar en cada proyecto los desembolsos destinados a gastos de administración, por identificarse con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico; los relacionados con infraestructura en donde probablemente se adquieren bienes que deben ser activados, para finalmente determinar efectivamente aquellos que se configuran en Gasto Público Social, porque solucionan necesidades básicas de bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, que en cumplimiento de su objeto social debe atender el IDIPRON.

Ahora bien, los conceptos emitidos por la CGN a esa entidad, se expidieron en referencia al proyecto “Generación de empleo como herramienta de recuperación para jóvenes de la calle pandilleros”, por lo que no es viable entender que es de aplicación general a los diferentes proyectos que desarrolle la entidad, en donde deberá realizarse el análisis mencionado a cada uno para poder reconocer contablemente los hechos económicos que de ellos se deriven.

CONCEPTO No. 20152000037451 DEL 01-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos de administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de aportes que realicen las entidades a nombre de sus empleados que se encuentren afiliada a un régimen de excepción.

Doctora
 Claudia Marcela Becerra Garcés
 Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Caldas - Corpocaldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el No 2015-550-004299-2 en la que informa que Corpocaldas tiene un funcionario directivo que se encuentra afiliado a salud al Consorcio SAYP 2011, siendo este un régimen de excepción contemplado en la Ley 647 de 2001 y que mensualmente se realizan los aportes tanto del empleado como del empleador, registrando este último en la cuenta 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, tal como se realiza con los aportes a las EPS del régimen contributivo.

Con fundamento en lo anterior se solicita asesoría sobre la forma como se debe contabilizar el aporte a la entidad, dado que este es un sistema de excepción y que la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, reportó este valor en operaciones recíprocas en la cuenta 411065 - 411066 - 411067 y al verificar las reglas de eliminación se observa que la contrapartida es 542304, la cual no se relaciona con los aportes al sistema de seguridad social.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 647 de 2001 establece lo siguiente:

ARTICULO 1º.- El inciso 3º del artículo 57 de la Ley 30 de 1992, quedará así:

"El carácter especial del régimen de las universidades estatales u oficiales, comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y administrativo, el sistema de

las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero, el régimen de contratación y control fiscal y su propia seguridad social en salud, de acuerdo con la presente ley"

ARTICULO 2º.- Adiciónese el siguiente párrafo al artículo 57 de la Ley 30 de 1992:

"Parágrafo. El sistema propio de seguridad social en salud de que trata este artículo, se regirá por las siguientes reglas básicas:

a) **Organización, dirección y funcionamiento.** Será organizado por la Universidad como una dependencia especializada de la misma, con la estructura de dirección y funcionamiento que igualmente se establezca para el efecto. Sin embargo, las universidades podrán abstenerse de organizarlo, para que sus servidores administrativos y docentes y sus pensionados o jubilados elijan libremente su afiliación a las entidades promotoras de salud previstas por la Ley 100 de 1993;

b) **Administración y financiamiento** El sistema se administrará por la propia Universidad que lo organice y se financiará con las cotizaciones que se establezcan en los términos y dentro de los límites máximos previstos en el inciso 1º del artículo 204 de la Ley 100 de 1993. El sistema podrá prestar directamente servicios de salud y/o contratarlos con otras instituciones prestadoras de servicios de salud;

c) **Afiliados.** *Únicamente podrá tener como afiliados a los miembros del personal académico, a los empleados y trabajadores, y a los pensionados y jubilados de la respectiva Universidad. Se garantizará el principio de libre afiliación y la afiliación se considerará equivalente para los fines del tránsito del sistema general de la Ley 100 de 1993 al sistema propio de las universidades o viceversa, sin que sean permitidas afiliaciones simultáneas;*

d) **Beneficiarios y plan de beneficios.** *Se tendrán en cuenta los contenidos esenciales previstos en el Capítulo III de la Ley 100 de 1993;*

e) **Aporte de solidaridad.** *Los sistemas efectuarán el aporte de solidaridad de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993.*

f) *Para los efectos de la presente ley se dará aplicación a la Planilla Integrada de Aportes consagrada en el Decreto 1931 de 2006 y las normas que lo modifiquen o adicionen."*

Lo anterior fue reglamentado en el artículo 14 del decreto 1703 de 2002, en los siguientes términos:

"Artículo 14. *Régimen de excepción. Para efecto de evitar el pago doble de cobertura y la desviación de recursos, las personas que se encuentren excepcionadas por ley para*

pertenecer al Sistema General de Seguridad Social en Salud, de conformidad con lo establecido en el artículo 279 de la Ley 100 de 1993, no podrán utilizar simultáneamente los servicios del Régimen de Excepción y del Sistema General de Seguridad Social en Salud como cotizantes o beneficiarios.

Cuando la persona afiliada como cotizante a un régimen de excepción tenga una relación laboral o ingresos adicionales sobre los cuales esté obligado a cotizar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, su empleador o administrador de pensiones deberá efectuar la respectiva cotización al Fosyqa en los formularios que para tal efecto defina el Ministerio de Salud. Los servicios asistenciales serán prestados, exclusivamente a través del régimen de excepción; las prestaciones económicas a cargo del Sistema General de Seguridad Social en Salud, serán cubiertas por el Fosyqa en proporción al Ingreso Base de cotización sobre el cual se realizaron los respectivos aportes. Para tal efecto el empleador hará los trámites respectivos.

(...)

Parágrafo. *Cuando la persona afiliada a un régimen de excepción, sin tener derecho a ello, reciba servicios de salud de una Entidad Promotora de Salud o de una Institución Prestadora de Servicios que no haga parte de la red de servicios del régimen de excepción, existirá obligación de estas entidades de solicitar el reembolso al régimen de excepción al cual pertenece el usuario, debiendo sufragar este último régimen todos los gastos en que se haya incurrido. El plazo máximo para el reembolso será de treinta (30) días contados a partir de la fecha de presentación de la cuenta respectiva, so pena de que deban ser reconocidos los intereses moratorios a que alude el artículo cuarto del Decreto-Ley 1281 de 2002.*

En lo relativo al tratamiento contable de esta operación para la corporación, la norma técnica gastos contenidas el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 277, 284 y 285 del numeral 9.1.4 sobre Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen que:

“277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas. En caso de existir devoluciones, rebajas o descuentos, deben reconocerse como un menor valor del ingreso, con independencia de la vigencia en que se haya devengado.

(...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y

hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (...) (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de dicha norma la Contaduría General de la Nación incorporó en el Catálogo General de Cuentas la subcuenta 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, en la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS. Dichas cuentas se describen en los siguientes términos:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios. (...)”

En lo relativo al tratamiento contable para la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, la norma técnica en el numeral 9.1.4.1 ingresos, establece que:

*“264. **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.*

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

272. Los ingresos fiscales corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales.

(...)

277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas. En caso de existir devoluciones, rebajas o descuentos, deben reconocerse como un menor valor del ingreso, con independencia de la vigencia en que se haya devengado.”

Concretamente, tratándose de los ingresos previstos para el FOSYGA, el capítulo XII del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, indica que:

“1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SECTOR SALUD

El registro contable de las fuentes de financiación del sector salud considera si los recursos tienen destinación específica para salud, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud, o si se recaudan en las cuentas de la gobernación de la respectiva entidad territorial.

Los recursos que tienen destinación específica para salud y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud son: la participación para salud, las transferencias del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, otras transferencias del Ministerio de la Protección Social para programas especiales en salud, el impuesto a ganadores y loterías foráneas, la renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, los recursos provenientes de la Empresa Territorial para la Salud-ETESA, el IVA cedido, incorporado en la participación porcentual o en el impuesto al consumo de licores, y el IVA cedido incorporado en el impuesto al consumo de cerveza.

(...)

9. OTROS RECURSOS

Los recursos que financien el sector salud, distintos de los enunciados anteriormente, deben reconocerse considerando el origen del derecho y la naturaleza del ingreso, utilizando la estructura del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.”

Como se evidencia, el numeral 1 del procedimiento no contempla los aportes que realicen las entidades a nombre de sus empleados que se encuentren afiliada a un régimen de

excepción como una fuente de ingresos del FOSYGA, razón por la cual se debe aplicar lo definido en el numeral 9 del procedimiento.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que las normas mencionadas facultan excepcionalmente al FOSYGA para cumplir una actividad que es propia de las Empresas promotoras de salud EPS, se hace necesario revisar la descripción de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD que indica lo siguiente:

“Representa el valor de los ingresos obtenidos por las Empresas Promotoras de Salud - EPS, en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud incluidos en el plan obligatorio de salud – POS, de los regímenes contributivo y subsidiado.

El sistema general de seguridad social en salud reconoce a cada EPS un valor percápita, denominado Unidad de Pago por Capitación - UPC.

Adicionalmente, comprende los ingresos por cuotas moderadoras, a cargo de los afiliados cotizantes y beneficiarios, establecidas con el propósito de racionalizar el uso de los servicios del sistema y, el valor de los copagos, que son aquellos aportes en dinero que corresponden a una parte del valor del servicio demandado y tienen como finalidad, contribuir a financiar el sistema.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que para el reconocimiento de los aportes para salud del funcionario directivo que se encuentra afiliado al régimen de excepción de las universidades estatales, la Corporación Autónoma Regional de Caldas debe registrar un débito en la subcuenta 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y un crédito en la subcuenta 242519-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Por su parte, la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social como responsable del FOSYGA, debe reconocer el ingreso registrando un débito en la subcuenta 141190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud. Este registro es susceptible de cambio, una vez se termine la revisión del procedimiento contable aplicable al FOSYGA.

CONCEPTO No. 20152000043101 DEL 09-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos de administración Deudores
	SUBTEMA	Diferencia entre gasto por sueldos y salarios y gastos generales Pertinencia de la provisión de deudores

Doctora
NELLY GONZALEZ POVEDA
Directora financiera
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios- SSPD
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio radicado con el No 2015-550-004514-2, en el cual eleva consulta sobre dos situaciones de tipo contable y financiero, en los siguientes términos:

- “1.** *Atendiendo lo dispuesto en la ley 1737 del 02 Diciembre de 2014 y el Decreto 2710 del 26 de Diciembre de 2014, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios desagregó y asignó presupuesto al rubro A-1-0-2-14 - Servicios personales Indirectos - Remuneración servicios Técnicos:*

El Decreto 2715 del 27 de diciembre de 2012. Define el concepto de “servicios técnicos” como el “Pago por servicios calificados a personas naturales o jurídicas que se prestan en forma continua para asuntos propios del órgano, los cuales no pueden ser atendidos con personal de planta o que se requieran conocimientos especializados y están sujetos al régimen contractual vigente”.

Con base en lo anterior y analizando la parametrización existente en el aplicativo SIIF NACION II, las cuentas contables del Plan General de Contabilidad Pública asociadas a este rubro presupuestal son: 510106 y 520205 denominadas como sueldos y salarios.

Bajo estas circunstancias, nos permitimos solicitar su concepto referente a que las cuentas contables 510106 y 520205 - Sueldos y Salarios, sean las correctas para contabilizar gastos por concepto de remuneración servicios técnicos, toda vez que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios lo contabilizaba como Gastos

servicios generales - Comisiones Honorarios y Servicios cuentas contables 511111 y 521109 por ser obligaciones de servicios profesionales de contratistas que no tienen relación laboral.

- 20) *En desarrollo de la Auditoria Regular adelantada por la Contraloría General de la República a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para la vigencia 2014, se reportó un hallazgo al subproceso gestión contable el cual se describe a continuación:*

“El saldo de la cuenta Deudas de Difícil Recaudo, se encuentra provisionada por su valor total, lo que significa que la cuenta “148012 Deudores - Provisión para Deudores - Prestación de servicios y “32080103 Patrimonio Institucional- Capital Fiscal - Perdida o Déficit Acumulado” están sobrestimadas en \$41.7 millones. Debido a que de acuerdo con el marco conceptual de la CGN, no se debía haber provisionado esta cuenta. Las normas técnica relativas a los activos No 9.1.1.3 dice textualmente “(...) Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión lo anterior afecta la razonabilidad de los estados contables, debido a que la entidad debió realizar el ajuste correspondiente desde el momento en que salió la nueva norma”

Es preciso aclarar que el saldo de la cuenta 147509 Deudas de Difícil Recaudo representa el valor de las obligaciones de las empresas de servicios públicos: Centrales eléctricas del Cauca SA (Cedelca), Electrificadora del chocó SA y la Empresa de energía de Arauca SA (Enelar) adquiridas con la entidad desde 1996.

La cuenta contable anteriormente mencionada se encuentra provisionada en su totalidad dado que en su momento y por la antigüedad era viable el registro de la provisión de acuerdo a las normas técnicas contables de la época.

La Contraloría General de la Republica solicitó levantar la provisión y así quedo contemplado dentro del plan de mejoramiento, por lo cual es necesario que se emita concepto donde se establezca o no la viabilidad contable de realizar el registro.”

Al respecto se atiende su solicitud en el orden que se plantea en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Para determinar el tratamiento contable aplicable al rubro presupuestal A-1-0-2-14 - Servicios personales Indirectos - Remuneración servicios Técnicos, es necesario clarificar el significado de empleado, término que se utiliza en la definición delas cuentas del gasto denominadas sueldos y salarios, para el efecto los artículos 1º y 21 de la Ley 909 de 2004,

por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa, gerencia pública y se dictan otras disposiciones, establecen lo siguiente:

“Artículo 1º. Objeto de la ley. *La presente ley tiene por objeto la regulación del sistema de empleo público y el establecimiento de los principios básicos que deben regular el ejercicio de la gerencia pública.*

Quienes prestan servicios personales remunerados, con vinculación legal y reglamentaria, en los organismos y entidades de la administración pública, conforman la función pública. En desarrollo de sus funciones y en el cumplimiento de sus diferentes cometidos, la función pública asegurará la atención y satisfacción de los intereses generales de la comunidad.

De acuerdo con lo previsto en la Constitución Política y la ley, hacen parte de la función pública los siguientes empleos públicos:

- a) Empleos públicos de carrera;*
- b) Empleos públicos de libre nombramiento y remoción;*
- c) Empleos de período fijo;*
- d) Empleos temporales.*

(...)

Artículo 21. *Empleos de carácter temporal.*

1. De acuerdo con sus necesidades, los organismos y entidades a los cuales se les aplica la presente Ley, podrán contemplar excepcionalmente en sus plantas de personal empleos de carácter temporal o transitorio. Su creación deberá responder a una de las siguientes condiciones:

- a) Cumplir funciones que no realiza el personal de planta por no formar parte de las actividades permanentes de la administración;*
- b) Desarrollar programas o proyectos de duración determinada;*
- c) Suplir necesidades de personal por sobrecarga de trabajo, determinada por hechos excepcionales;*
- d) Desarrollar labores de consultoría y asesoría institucional de duración total, no superior a doce (12) meses y que guarde relación directa con el objeto y la naturaleza de la institución.*

2. La justificación para la creación de empleos de carácter temporal deberá contener la motivación técnica para cada caso, así como la apropiación y disponibilidad presupuestal para cubrir el pago de salarios y prestaciones sociales.

3. El ingreso a estos empleos se efectuará con base en las listas de elegibles vigentes para la provisión de empleos de carácter permanente, sin que dichos nombramientos ocasionen el retiro de dichas listas. De no ser posible la utilización de las listas se realizará un proceso de evaluación de las capacidades y competencias de los candidatos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 2400 DE 1968, por el cual se modifican las normas que regulan la administración del personal civil y se dictan otras disposiciones, contempla que:

“ARTICULO 1. El presente Decreto regula la administración del personal civil que presta sus servicios en los empleos de la Rama Ejecutiva del Poder Público.

ARTICULO 2. Se entiende por empleo el conjunto de funciones señaladas por la Constitución, la ley, el reglamento o asignadas por autoridad competente que deben ser atendidas por una persona natural.

Empleado o funcionario es la persona nombrada para ejercer un empleo y que ha tomado posesión del mismo.

Los empleados civiles de la Rama Ejecutiva integran el servicio civil de la República.

Quienes presten al Estado Servicios ocasionales como los peritos; obligatorios, como los jurados de conciencia o de votación; temporales, como los técnicos y obreros contratados por el tiempo de ejecución de un trabajo o una obra son meros auxiliares de la Administración Pública y no se consideran comprendidos en el servicio civil, por no pertenecer a sus cuadros permanentes.

Para el ejercicio de funciones de carácter permanente se crearán los empleos correspondientes, y en ningún caso, podrán celebrarse contratos de prestación de servicios para el desempeño de tales funciones.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior es reiterado y desarrollado en el Decreto 1950 de 1973, en los siguientes términos:

“EMPLEADOS, TRABAJADORES Y AUXILIARES DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 1º.- El presente Decreto Nacional regula la administración del personal civil que presta sus servicios en empleos de la rama ejecutiva del poder público en lo nacional, con excepción del personal del ramo de la defensa. Los empleos civiles de la rama ejecutiva integran el servicio civil de la república.

Artículo 2º.- *Las personas que prestan sus servicios en la rama ejecutiva del poder público son empleados o funcionarios públicos, trabajadores oficiales, o auxiliares de la administración.*

Artículo 3º.- *Las personas que presten sus servicios en los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias y establecimientos públicos, son empleados públicos; sin embargo los trabajadores de la construcción y sostenimiento de obras públicas son trabajadores oficiales. En los estatutos de los establecimientos públicos se precisará qué actividades pueden ser desempeñadas por personas vinculadas mediante contrato de trabajo.*

Las personas que prestan sus servicios en las empresas industriales y comerciales del Estado son trabajadores oficiales; sin embargo, los estatutos de dichas empresas precisarán qué actividades de dirección o confianza deben ser desempeñadas por personas que tengan calidad de empleados públicos.

Artículo 4º.- *Quienes prestan al Estado servicios ocasionales, como los peritos, obligatorios, como los jurados de conciencia o de votación; temporales, como los técnicos y obreros contratados por el tiempo de ejecución de un trabajo o una obra, son meros auxiliares de la administración pública y no se consideran comprendidos en el servicio civil, por no pertenecer a sus cuadros permanentes.*

Artículo 5º- *Las personas a quienes el gobierno o las corporaciones públicas confieran su representación en las juntas directivas de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, o los miembros de juntas, consejos o comisiones no tienen por ese solo hecho el carácter de funcionarios públicos. Su responsabilidad, lo mismo que sus incompatibilidades e inhabilidades, se regirán por las leyes.” (Subrayado fuera de texto).*

No obstante lo anterior, el artículo 83 del Decreto 1042 de 1978 “Por el cual se establece el sistema de nomenclatura y clasificación de los empleos de los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y unidades administrativas especiales del orden nacional, se fijan las escalas de remuneración correspondientes a dichos empleos y se dictan otras disposiciones” incorporó lo siguiente:

“Artículo 83º.- *De los supernumerarios.* Para suplir las vacancias temporales de los empleados públicos en caso de licencias o vacaciones, podrá vincularse personal supernumerario.

También podrán vincularse supernumerarios para desarrollar actividades de carácter netamente transitorio.

En ningún caso la vinculación de un supernumerario excederá el término de tres meses, salvo autorización especial del gobierno cuanto se trate de actividades que por su naturaleza requieran personal transitorio por períodos superiores.

La remuneración de los supernumerarios se fijará de acuerdo con las escalas de remuneración establecidas en el presente Decreto, según las funciones que deban desarrollarse.

Cuando la vinculación de personal supernumerario no exceda el término de tres meses, no habrá lugar al reconocimiento de prestaciones sociales. Sin embargo, las entidades deberán suministrar al personal supernumerario atención médica en caso de enfermedad o accidente de trabajo.

La vinculación de supernumerarios se hará mediante resolución administrativa, en la cual deberá constar expresamente el término durante el cual se prestarán los servicios y la asignación mensual que vaya a pagarse.”

Siguiendo en la misma línea el Decreto 1848 de 1969 Por el cual se reglamenta el Decreto 3135 de 1968 indica lo siguiente:

“ARTICULO 1o. EMPLEADOS OFICIALES. Definiciones:

1. Se denominan genéricamente empleados oficiales las personas naturales que trabajan al servicio de los Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias, Establecimientos Públicos, Unidades Administrativas Especiales, Empresas Industriales o Comerciales de tipo oficial y Sociedades de Economía Mixta, definidos en los Artículos 5o., 6o. y 8o. del Decreto Legislativo 1050 de 1968.

2. Los empleados oficiales pueden estar vinculados a la administración pública nacional por una relación legal y reglamentaria o por un contrato de trabajo.

3. En todos los casos en que el empleado oficial se halle vinculado a la entidad empleadora por una relación legal y reglamentaria, se denomina empleado público. En caso contrario, tendrá la calidad de trabajador oficial, vinculado por una relación de carácter contractual laboral.

ARTICULO 2o. EMPLEADOS PÚBLICOS. 1. Las personas que prestan sus servicios en los Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias, Establecimientos Públicos y Unidades Administrativas Especiales, son empleados públicos.” (Subrayado fuera de texto)

Bajo las definiciones genéricas anteriores se puede revisar integralmente lo definido en los artículos 40 y 41 del Decreto 2715 del 27 de diciembre de 2012 que trata sobre la definición de los Gastos, dichos artículos establecen lo siguiente:

“ARTÍCULO 40o. Las apropiaciones incluidas en el presupuesto para la vigencia fiscal de 2015 se clasifican en la siguiente forma:

A - FUNCIONAMIENTO

1. GASTOS DE PERSONAL

1.1. SERVICIOS PERSONALES ASOCIADOS A LA NÓMINA

1.1.1. SUELDOS DE PERSONAL DE NÓMINA

1.1.2. HORAS EXTRAS, DÍAS FESTIVOS E INDEMNIZACIÓN POR VACACIONES

1.1.3. PRIMA TÉCNICA

1.1.4. OTROS GASTOS POR SERVICIOS PERSONALES

1.2. SERVICIOS PERSONALES INDIRECTOS

1.3. CONTRIBUCIONES INHERENTES A LA NÓMINA AL SECTOR PRIVADO Y PÚBLICO

2. GASTOS GENERALES

2.1. ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

2.2. IMPUESTOS Y MULTAS

3 TRANSFERENCIAS CORRIENTES

4 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

5 GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN

B - SERVICIO DE LA DEUDA PÚBLICA

C - INVERSIÓN

(...)

ARTÍCULO 41o. Las apropiaciones incluidas en el presupuesto para la vigencia fiscal de 2015 se definen en la siguiente forma:

A. FUNCIONAMIENTO

Son aquellos gastos que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la Ley.

1. GASTOS DE PERSONAL

Corresponden a aquellos gastos que debe hacer el Estado como contraprestación de los servicios que recibe sea por una relación laboral o a través de contratos, los cuales se definen como sigue:

1.1. SERVICIOS PERSONALES ASOCIADOS A LA NÓMINA

Comprende la remuneración por concepto de sueldos y demás factores salariales legalmente establecidos, de los servidores públicos vinculados a la planta de personal, tales como:

(...)

1.2. SERVICIOS PERSONALES INDIRECTOS

Son gastos destinados a atender la contratación de personas jurídicas y naturales para que presten servicios calificados o profesionales, cuando no puedan ser desarrollados con personal de la planta. Así mismo, incluye la remuneración del personal que se vincula en forma ocasional, para desarrollar actividades netamente temporales o para suplir a los servidores públicos en caso de licencias o vacaciones, dicha remuneración cubrirá las prestaciones sociales a que tenga derecho, así como las contribuciones a que haya lugar, tales como:

JORNALES

Salario estipulado por días y pagadero por períodos no mayores de una semana, por el desempeño de actividades netamente transitorias que no pueden ser desarrolladas con personal de la planta. Por este rubro las prestaciones sociales y transferencias si legalmente tienen derecho a ellas, previo certificado de disponibilidad presupuestal, expedido por el jefe de presupuesto del órgano o quien haga sus veces.

PERSONAL SUPERNUMERARIO

Remuneración al personal ocasional que la ley autorice vincular para suplir a los empleados públicos en caso de licencias o vacaciones, o para desarrollar actividades netamente transitorias que no puedan atenderse con personal de planta. Por este rubro se pagarán las prestaciones sociales y las transferencias a que legalmente tengan derecho los supernumerarios.

HONORARIOS

Por este rubro se deberán cubrir conforme a los reglamentos, los estipendios a los servicios profesionales, prestados en forma transitoria y esporádica, por personas naturales o jurídicas, para desarrollar actividades relacionadas con la atención de los negocios o el cumplimiento de las funciones a cargo del órgano contratante, cuando las mismas no puedan cumplirse con personal de planta. Por este rubro se podrán pagar los honorarios de los miembros de las Juntas Directivas.

REMUNERACIÓN SERVICIOS TÉCNICOS

Pago por servicios calificados a personas naturales o jurídicas que se prestan en forma continua para asuntos propios del órgano, los cuales no pueden ser atendidos con personal de planta o que se requieran conocimientos especializados y están sujetos al régimen contractual vigente.

HORAS CÁTEDRA

Se pagarán por este rubro, los profesores de cátedra u ocasionales que laboren en instituciones de educación superior a que se refieren los artículos 73 y 74 de la Ley 30 del 28 de diciembre de 1992.

(...)

2. GASTOS GENERALES

Son los gastos relacionados con la adquisición de bienes y servicios necesarios para que el órgano cumpla con las funciones asignadas por la Constitución Política y la ley; y con el pago de los impuestos y multas a que estén sometidos legalmente.

2.1. ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

Corresponde a la compra de bienes muebles destinados a apoyar el desarrollo de las funciones del órgano, a la contratación y el pago a personas jurídicas y naturales por la prestación de un servicio que complementa el desarrollo de las funciones del órgano y permite mantener y proteger los bienes que son de su propiedad o están a su cargo, así como los pagos por concepto de tasas a que estén sujetos los órganos. Dentro de este concepto se encuentran:

(...)

MANTENIMIENTO

Los gastos tendientes a la conservación y reparación de bienes muebles e inmuebles. Incluye los contratos por servicios de vigilancia y aseo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva contable las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en particular las relativas a los Gasto, contenidas en los párrafos 282 y siguientes del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establecen lo siguiente:

*“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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para efectos de instrumentalizar esta norma, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del RCP, contempla los grupos de cuentas 51-DE ADMINISTRACIÓN y 52-DE OPERACIÓN que se describen así:

“51-DE ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos.

(...)

52-DE OPERACIÓN**DESCRIPCIÓN**

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera de texto)

Al interior de los grupos de cuentas antes mencionadas se presentan a nivel de cuenta los conceptos de Sueldos y salarios, Contribuciones imputadas, Contribuciones efectivas, Aportes sobre la nómina, Generales e impuestos, contribuciones y tasas.

Los conceptos de Contribuciones imputadas, Contribuciones efectivas, Aportes sobre la nómina, se relacionan con el presupuesto con el rubro de 1.3 contribuciones inherentes a la nómina al sector privado y público y las contribuciones asociadas al rubro 1.2 servicios personales indirectos, dentro del gasto de personal. El concepto de impuestos, contribuciones y tasas se relaciona con el rubro de 2.2.-impuestos y multas de los Gastos Generales.

Para establecer la relación de los demás conceptos del Gasto de funcionamiento con los conceptos contables de Sueldos y salarios y Generales se requiere examinar las descripciones de estos conceptos definidas en el CGC. El primer concepto es idéntico para los dos grupos de cuentas ya que se define los sueldos y salarios como: *“Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.”* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte para las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES se describen en los siguientes términos respectivamente:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.”

(...)

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

2. La norma técnica relativa a los deudores, contenida en el PGCP del RCP,

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

(...)

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

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (Subrayado fuera de texto)

Para efecto de facilitar la revelación de los deudores de difícil recaudo, el CGC del Manual de procedimientos del RCP, contempla la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO, con la siguiente descripción:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403-Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408- Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415-Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores.” (Subrayado fuera de texto)

Como se puede observar, en la descripción anterior se relaciona como contrapartida aquellos conceptos que cumplen con la condición de ser derechos que están asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, de hecho la contrapartida de la subcuenta 147509-Prestación de servicios, corresponde a las subcuentas de la cuenta 1407-Prestación de Servicios.

No obstante, al revisar la información reportada a la Contaduría General de la Nación por la superintendencia, con corte a diciembre 31 de 2013 y 2014, se observa que la entidad no reporta saldo en la cuenta 1407-Prestación de Servicios, ni ha reconocido ingreso por estos conceptos. Lo cual genera incertidumbre que el origen del saldo registrado en la subcuenta 147509-Prestación de servicios.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente mencionadas se concluye que:

La acepción del término “los empleados” utilizada en las definiciones de las cuentas de sueldos y salarios de los gastos de administración y de operación debe entenderse dentro del ámbito definido en los artículos 1º y 21 de la Ley 909 de 2004 caso en el cual los servicios técnicos deben reconocerse como un componente propio de las erogaciones que conforman las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS y 5202-SUELDOS Y SALARIOS.

En consecuencia, los servicios técnicos que no cumplan con las condiciones a que se refiere el párrafo inmediatamente anterior, deberán reconocerse en las subcuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación, dentro de las cuentas 5111-Generales y 5211-Generales

Con relación a la viabilidad de realizar el ajuste de reversión de la provisión realizada a la subcuenta 147509-Prestación de servicios, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL

RECAUDO, le informo que si el valor allí reconocido corresponde a la prestación de un servicio individualizable y si se ha materializado la condición definida en el manual de políticas contables adoptado por la entidad, para reconocer la provisión del 100%, dicho ajuste no procede.

No obstante, si el valor allí reconocido no corresponde a la prestación de un servicio individualizable, como bien podría interpretarse en la revisión de la información reportada a la CGN, no era procedente realizar la reclasificación del valor del derecho a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, ni el reconocimiento de provisión. Si este es el caso, se debe realizar la reversión de la provisión y de la reclasificación del saldo. Adicionalmente, se debe determinar la condición jurídica del derecho, si una vez analizado se concluye que no es posible recuperar ningún valor como consecuencia de que el derecho se extinguió por causas diferentes a su pago, se debe proceder a dar de baja el derecho afectando directamente el patrimonio, según lo establecido en la Norma Técnica de Deudores, transcrita en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20152000043461 DEL 17-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	5102- Contribuciones imputadas 2625-Bonos pensionales 9149-Liquidación provisional de bonos pensionales
	SUBTEMA	Reconocimiento bonos pensionales provisionales y bonos pensionales emitidos

Doctora
ELGA JOHANA VALDERRAMA
Contadora
E.S.E. SAN ANTONIO DE REINTEGRO - SIDER
Rionegro - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 9 de octubre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004904-2, mediante la cual señala, por el periodo enero de 1994 a enero de 1995 la entidad no afilió a sus trabajadores al sistema de seguridad social de pensiones, por lo tanto reconoce en su contabilidad bonos pensionales. Al respecto consulta si aun cuando no se hayan emitido los bonos debe reconocerlos.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014 de la CGN, en el numeral 8. REGISTRO DE BONOS PENSIONALES señaló el procedimiento contable para el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos como de los bonos provisionales en los siguientes términos:

“8.1 Emisión de bonos pensionales

La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

8.2 Registro del pago de las cuotas partes de bonos pensionales emitidos

Cuando la entidad responsable de la cuota parte de bono pensional efectúa el pago, debita la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que en aplicación de la Resolución 633 de 2014, hasta tanto no se expida por parte de la entidad competente el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, la proyección de la potencial obligación se registrará en cuentas de orden mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), cuentas que se actualizarán según que la liquidación provisional aumente o disminuya.

Una vez reconocido y aceptado el derecho al bono pensional, se registrará un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, la cual se cancelará al momento del pago, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es del caso señalar que es el mismo procedimiento al aplicar la normatividad de la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000043911 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	5102 Contribuciones imputadas
	SUBTEMA	Reconocimiento del gasto por amortización del cálculo actuarial de pensiones y por la nómina de pensionados

Doctora
MARTA INÉS ESCOBAR VÁSQUEZ
Contadora

Administrador del Patrimonio escindido
de Empresas Varias de Medellín - ESP - APEV
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 25 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004664-2, mediante la cual solicita a la CGN pronunciarse para el caso en que el APEV, presenta un pasivo pensional que se encuentra financiado en un 99% y no sería viable afectar un doble gasto al amortizar el cálculo actuarial y el gasto por la nómina de pensionados a cargo, como lo indica procedimiento de la Resolución 633 de 2014.

En tal sentido la entidad manifiesta, *“Los registros indicados en la Resolución 633 de 2014 evidencian duplicidad en la afectación del gasto, ya que la entidad al momento de la escisión recibió 1165 pensionados y por los mismos adquirió los activos que amparan dichas pensiones, tal como lo evidencia la cuenta 1901 Reserva Financiera actuarial. En el caso del Administrador del Patrimonio Escindido de Empresas Varias de Medellín ESP-APEV estaríamos amortizando el cálculo actuarial de los mismos pensionados por los cuales se está haciendo el pago mensual, es decir, no ingresan nuevos pensionados que modifiquen las proyecciones del cálculo actuarial y en consecuencia no tiene sentido llevar al gasto paralelamente los dos conceptos.*

(...) además la provisión que se tiene a la fecha ampara el pasivo pensional exigible.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante Decreto 1364 de 2012 que reestructuró la administración municipal del Municipio de Medellín creó el Administrador del Patrimonio Escindido de Empresas Varias de Medellín ESP-APEV, como un Fondo con personería jurídica y régimen de establecimiento público.

El artículo 3º de dicho decreto señala, *“El objeto del Establecimiento Público cuya creación se autoriza es la administración de los recursos destinados a la cancelación del pasivo pensional de los servidores o ex servidores públicos de las Empresas Varias de Medellín ESP, tendientes a generar los recursos suficientes y necesarios para el pago de las pensiones directas y compartidas, las cuotas partes pensionales y los bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales originados de dicho pasivo pensional, actividad esta última (Pagar) que también hace parte de su objeto.”*

La entidad presenta en sus estados contables a junio de 2015, los siguientes saldos:

1901	RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL	194.347.182,921
2720	PROVISIÓN PARA PENSIONES	27.682.771.163
272003	Cálculo actuarial de pensiones actuales	196.233.251.393
272004	Pensiones actuales por amortizar (Db)	(168.550.480.230)

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública hace referencia al proceso contable, como uno de los elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, señalando sobre el particular:

64. La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública, tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, amortizaciones y provisiones, ajustes, las operaciones de cierre y de consolidación, y los eventos asociados a fenómenos fortuitos con impacto en los bienes, derechos y obligaciones.

65. Las operaciones son la expresión contable de los hechos económicos, las cuales se clasifican en reales y formales. Las operaciones reales se refieren a hechos transaccionales y las operaciones formales a los hechos no transaccionales.

66. El desarrollo del proceso contable público implica la observancia de un conjunto regulado de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad.

En consonancia con lo anotado, el Plan General de Contabilidad Pública señala en la Norma Técnica relativa a las Obligaciones laborales y de seguridad social integral, en los numerales 227 a 229,

*“227. **Noción.** Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.*

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

229. Las obligaciones laborales se revelan atendiendo la naturaleza salarial o prestacional de las mismas. Por su parte, las de seguridad social se revelan atendiendo las prestaciones generales de los regímenes establecidos por el correspondiente sistema.

Así mismo la Norma Técnica relativa a los Pasivos Estimados en los numerales 233 a 235 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

*“233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.”*

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Gastos en los párrafos 283 y 287 indica:

“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. (...)”

287. Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta,(...) o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, (...).” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 3 del artículo 4 de la Resolución 633 de 2014 señala, REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL. *“(…) La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.”*

Por su parte el numeral 5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS señala: *“La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la*

subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

La concepción de la Resolución 633 de 2014 está orientada a crear una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, como son:

1. El reconocimiento de los gastos derivados de la materialización de los derechos al pago de una mesada pensional que adquieren las personas, en cabeza de quienes se les ha reconocido válidamente el disfrute de una pensión de jubilación, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales derechos se gestaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto colateral durante tal período.
2. El reconocimiento diferido del impacto colateral que se está gestando por la vinculación presente y futura, en favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer y pagar obligaciones pensionales. Este aspecto debe permitir a las entidades tener un parámetro para aprovisionarse de los recursos líquidos requeridos como respaldo el pago efectivo de las mesadas pensionales, y no esperar a la financiación de gastos del presente, con recursos del futuro.

En consecuencia, se está frente al reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, razón por la cual no es apropiado afirmar que hay un doble impacto en los resultados, porque es necesario provisionar la amortización del cálculo actuarial, hasta cuando esta se realice en su totalidad, de modo que en el futuro el gasto se afecte por las variaciones del cálculo actuarial y el pasivo estimado por el valor de la nómina a pagar.

CONCEPTO No. 20152000045541 DEL 14-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Gastos de Administración Gastos de Operación Gastos Público Social
	SUBTEMA	Registro de erogaciones diversas en favor de estudiantes de la Institución Universitaria.

Doctora
MARIA LUZ DARY SEPÚLVEDA ACEVEDO
Jefe de Contabilidad
Universidad Tecnológica de Pereira
La Julita
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550005155-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Solicito muy respetuosamente me asesoren en lo siguiente:

¿El transporte, la inscripción, las monitorias el pago de matrículas, subsidio y alojamiento que se paga a los estudiantes en una Universidad, se registran como costo o como gasto? Agradezco de antemano la respuesta.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE**3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.**

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

(...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto).

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los gastos, señala:

“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.*

284. *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.*

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

9.1.4.4 Costos de producción

295. **Noción.** Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

En relación con el reconocimiento de costos de operación, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en los párrafos 295 y 296 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

(...)

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.

CONCLUSIONES

No es viable que la Contaduría General de la Nación predefina el registro contable de las erogaciones señaladas en su consulta, toda vez que en la forma como ha sido planteada no contiene los elementos suficientes para contextualizar la situación a resolver. En consecuencia, corresponde a la Universidad definir las circunstancias que median en cada caso y proceder a su registro aplicando los siguientes criterios:

Si la erogación o actividad está relacionada principalmente al cumplimiento de las funciones misionales de la Institución, esto es la producción de bienes o la prestación de servicios, su reconocimiento deberá hacerse a título de costo en las subcuentas y cuentas de la clase 7 COSTOS DE PRODUCCION, que correspondan a la naturaleza de la erogación.

Si la erogación está orientada al cumplimiento de algún programa o política mediante la cual la Institución se propone apoyar a algún sector de la comunidad que no tiene los recursos básicos para acceder a la educación superior, se estará frente a una circunstancia que da origen al reconocimiento en las subcuentas y cuentas del Grupo 55 GASTO PUBLICO SOCIAL, según corresponda.

Si se trata de suplir necesidades básicas de las Actividades de Dirección, planeación o apoyo logístico, apoyándose en los estudiantes universitarios, deberá reconocerse en las subcuentas y cuentas del Grupo 51 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, según corresponda la naturaleza de la erogación.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000019981 del 29-04-2015
 20152000200011 del 29-04-2015
 20152000010791 del 09-04-2015
 20152000037241 del 30-09-2015
 20152000024921 del 02-06-2015
 20152000033671 del 14-08-2015
 20152000038411 del 13-10-2015
 20152000040021 del 21-10-2015
 20152000038821 del 16-10-2015
 20152000046651 del 23-12-2015

20152000046661 del 23-12-2015

1.28. GASTOS DE OPERACIÓN**CONCEPTO No. 20152000001421 DEL 28-01-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos de operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica Costos de Producción
	SUBTEMA	Registro ajustes de recursos en el FONPET por la pérdida en el valor de la unidad en periodos anteriores

Doctor
EDUARDO MARCILLO BENAVIDES
 Contador General del Departamento (E)
 Secretaria de Hacienda
 Contaduría General del Departamento
 Gobernación de Nariño
 Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-550-000126-2, en la cual solicita la creación de códigos contables de cara a la observación No. 17 de la Contraloría Departamental de Nariño consignada en el informe final de auditoría especial al Balance de la Gobernación de Nariño de la vigencia 2013 frente al uso de las subcuentas "Otros":

*"DESCRIPCION DE LOS HECHOS**OBSERVACIÓN No.17*

Una vez revisadas las subcuentas del grupo 58 Otros gastos, el grupo auditor solicita se explique y documente legal y técnicamente los saldos reflejados a diciembre 31 de las siguientes subcuentas que se relacionan en el siguiente cuadro:

CODIGO	CUENTA	SALDO 2013
---------------	---------------	-------------------

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1345

CODIGO	CUENTA	SALDO 2013
581090	Otros gastos extraordinarios	149.540.356
581591	Transferencias	52.758.939.674,80
581592	Gasto público social	398.538.624
581593	Otros gastos	1.378.131.866.97

“581090 otros gastos extraordinarios. La cuenta 5810 extraordinarios según el régimen de contabilidad pública permite registrar gastos claramente distintos a las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la Entidad pública, por tal razón la oficina de Contabilidad decidió catalogar el pago de bonificaciones a las personas que contribuyen con información en el proceso de incautación de licor de contrabando en esta cuenta. Se afecta esta cuenta por el hecho de no tener certeza de la cantidad de bonificación por recepción de información que se paga en el transcurso del año o si este evento sucederá o por el contrario nunca ocurrirá. El pago de bonificaciones por incautación de licor se encuentra respaldado por el ARTÍCULO 568. De la ordenanza 028 de 2010 que establece “ESTIMULOS A DENUNCIANTES Y APREHENSORES. Cabe resaltar que fue imposible utilizar una subcuenta diferente a la 90 por el hecho de ninguno (Sic) de los otros conceptos contenidos en los auxiliares (Sic) que propone el régimen de contabilidad pública se ajusta a la realidad del suceso que se está registrando. 581815 (Sic) Transferencia. Esta Entidad posee recursos en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET). Este fondo maneja dichos recursos bajo una medida de valor denominada: valor de unidad FONPET, que varía día tras día y por tal hecho los recursos que posee la Gobernación de Nariño en este fondo deben ser ajustados. En el año 2013 esta Entidad realizó un procesos de actualización de los recursos poseídos en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales dando como resultado el reconocimiento de las pérdidas de valor que la unidad FONPET había sufrido durante los periodos que no había sido afectada, dando como resultado la afectación contable de la cuenta 5815. Según el régimen de contabilidad pública permite registrar hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores afectando el resultado de la vigencia en curso. Los procesos constantes de saneamiento contable y depuración de saldos que viene realizando esta Entidad y en particular la oficina de Contabilidad han dado origen a reconocimiento de partidas contables sucedidas en vigencias anteriores que se habían dejado de reconocer como gastos a pesar de haber sido efectivamente realizados, esto se debe a aspectos como: el reintegro de recursos de convenios ya liquidados le manera oportuna ante las Entidades involucradas, asiento contable de pagos de contratos efectivamente realizados pero afectados contablemente. Anexamos auxiliar saldos a 31 de diciembre de 2013 de las cuentas 581591, 581592, 581593 y 58109001”.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

5211-GENERALES, como: *“el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública”*.

5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, como: *“el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”*.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”.

El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 11, señala:

11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

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

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

De otra parte, el Título I del Catálogo General de Cuentas-CGC, establece:

El Catálogo General de Cuentas está conformado por cinco niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable.

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA	AUXILIAR
X	X	XX	XX	

Con base en lo anterior, el primer dígito del código 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 contables públicas 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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. El pago de bonificaciones a las personas que contribuyen con información en el proceso de incautación de licor de contrabando debe registrarse en la subcuenta 521140-Gastos de operación aduana de la cuenta 5211-GENERALES.

2. Los ajustes por variación en la unidad FONPET, deben registrarse en el período correspondiente. No obstante, si por situaciones de carácter excepcional debe efectuarse en un período posterior, el registro procede en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando la variación es desfavorable, o en la subcuenta o 481558-Administración del sistema general de pensiones, de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando la variación es favorable. A nivel de Notas a los Estados contables, deberán efectuarse las revelaciones pertinentes. En caso de que la entidad requiera desagregación por cada concepto que lo compone, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliar a partir del 7º dígito.

Así mismo, no sobra advertir que no procede en este caso, utilizar la subcuenta 581591-Transferencia de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que no corresponde a una transacción que da lugar a la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores.

Finalmente, si bien es cierto que el numeral 11 del capítulo II del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que las entidades deben solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente para revelar el concepto registrados en “otros”, cuando el valor supera el 5% del total de la cuenta, no es menos cierto que no requiere crear nuevos códigos contables dado que en primera instancia ustedes deben proceder a reorientar los registros equivocados, y para el registro que subsiste en la subcuenta “otros” debe procederse de conformidad con la instrucción del párrafo inmediatamente precedente.

CONCEPTO No. 20152000037561 DEL 02-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos de Operación Gasto Público Social
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes adquiridos por el Municipio de Armenia para ser entregados a las Juntas de Acción Comunal.

Doctor
 JAVIER MAURICIO ARIAS JURADO
 Abogado –Departamento de Bienes y Suministros
 Municipio de Armenia

ANTECEDENTES

Respetada doctor Arias:

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000252-2 en la cual manifiesta:

“Teniendo en cuenta que los bienes del Municipio de Armenia son adquiridos conforme a la ley, resulta obligatorio justificar de manera detallada las necesidades insatisfechas de la comunidad o de la entidad pública que se quieren superar y que sustentaron tales adquisiciones.

Particularmente la Secretaria de Desarrollo Social de esta entidad adelanta diferentes actividades tendientes a promover, desarrollar e incentivar la participación social, comunitaria y ciudadana en búsqueda de la autodeterminación de las comunidades y en la intervención de las actuaciones políticas de inclusión social, pobreza y marginalidad económicas sociales y culturales de los ciudadanos de Armenia, que conlleven al beneficio colectivo de la atención a la población vulnerable y al mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes.

Por tanto, el presupuesto participativo es una herramienta de gestión representativa que surge por la necesidad de aumentar la contribución comunitaria, logrando así que la destinación de una parte de los recursos públicos de inversión resulte de una decisión compartida con los actores comunitarios.

Así pues, la Secretaría de Desarrollo Social ha diseñado el programa “La comunidad decide su inversión” entre otros, el cual tiene el objetivo de darle a la comunidad la posibilidad de escoger como (Sic) los recursos que la administración municipal dispone para **gasto social** deben invertirse y así **suplir las necesidades básicas que tienen**.

Ej. La Junta de Acción Comunal del Barrio Libertadores decidió que el Municipio de Armenia les entregara parte de estos recursos representados en 4 sillas plásticas, 1 mesa plástica, 5 butacas y 1 carpa, elementos de jardinería (como guantes, machete y tijeras de podar, entre otros); pero terminó siendo una petición común entre las 290 Juntas de Acción Comunal que tiene el Municipio de Armenia, por lo que al hacer el consolidado de los bienes que la administración municipal debía adquirir, resulto (Sic) que se tenía (sic) la necesidad de invertir un poco más (Sic) de \$250.000.000 para la compra de mobiliario, elementos de cocina, elementos de jardinería y otros, pero que al momento de hacerle entrega de forma gratuita a la comunidad cada elemento tiene un valor irrisorio.

Ahora, si la administración hace la entrega a través de contrato de comodato de estos bienes requeriría de Supervisión, la cual sería (Sic) realizada por un delegado de la administración, procedimiento que es el pertinente para el ejemplo. Pero, si este proceso lo hacemos en las 290 Juntas de Acción Comunal que solicitaron se les hiciera entrega de estos bienes, sumándole los bienes que se les entregó anteriormente, llevaría a una situación en que la administración debe disponer de recursos para suplir estas necesidades y adicionalmente disponer de recursos para las supervisiones.

Consulta:

1. El Municipio de Armenia puede adquirir estos bienes y darle la entrada contable en una de las cuentas 2401,2406,2425,2430,1505, 1510-Mercancías en Existencia, 1905- Bienes y Servicios pagados por Anticipado y 2505 y luego aplicarle el procedimiento que el Manual de procedimiento, Libro II “Catalogo General de Cuentas”- Pág. 351- llama GASTO PUBLICO (Sic) SOCIAL y asignárselos a la subcuenta Asignación de bienes y Servicios que corresponda, la cual registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

Por lo tanto, es el entender de este Departamento Administrativo que ¿estos bienes pueden ser considerados como gastos y no hacer parte del inventario del Municipio siempre y cuando cumplan con las necesidades sociales por las cuales fueron adquiridas y si al momento de ingresar contablemente hablando fueron por las cuentas 2401, 2406, 2425, 2430,1505, en especial por la cuenta 1510- Mercancías en Existencia, 1905- Bienes y Servicios pagados por Anticipado y 2505.

2. Ahora, siendo otro el caso cuando los bienes que no cumplen con el criterio del gasto público (Sic) social y se requieren para ser entregados a particulares de forma gratuita ¿se utiliza la subcuenta 521167- Bienes y servicios asignados?

3. ¿Cuál sería el mecanismo jurídico idóneo para la entrega material de estos bienes a la comunidad?”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en su numeral 3.7, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan los diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

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

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relativa a los activos y a los gastos, respecto de la naturaleza del inventario y del gasto señala:

“
(...)

i. Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.4 Inventarios.

158. **Noción.** Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

i. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.2. Gastos

(...)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe los siguientes grupos, así:

“15. INVENTARIOS: *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de que sean comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

52. DE OPERACIÓN: *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.*

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Respecto a las preguntas 1 y 2, el reconocimiento por parte del Municipio de Armenia, de los bienes referidos en la consulta, adquiridos para ser asignados a las juntas de acción comunal, procede en dos momentos:

EN EL MOMENTO DE SU ADQUISICIÓN, por tratarse de bienes adquiridos para ser cedidos gratuitamente a la comunidad, deben ser incorporados con débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

EN EL MOMENTO DE SU ENTREGA, si los bienes están orientados a la solución de necesidades básicas insatisfechas en los sectores definidos por la ley, el reconocimiento procede, mediante un débito en la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, en tanto que si los recursos no están orientados a cubrir necesidades básicas insatisfechas, procede un

debito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, y se acreditan las subcuentas que correspondan del grupo 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

Respecto a la pregunta 3, le informo que se ha dado traslado a nuestra Oficina de Jurídica, quien en su momento le estará dando una respuesta al respecto.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000024921 del 02-06-2015
 20152000033671 del 14-08-2015
 20152000035021 del 28-08-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000037241 del 30-09-2015
 20152000038411 del 13-10-2015
 20152000042191 del 29-10-2015
 20152000045481 del 14-12-2015
 20152000045541 del 14-12-2015
 20152000045701 del 16-12-2015
 20152000046961 del 28-12-2015

1.29. GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

CONCEPTO No. 20152000020041 DEL 05-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos por Provisiones, Depreciaciones y Amortizaciones
	SUBTEMA	Reversión de la provisión después de haberla reconocido con cargo a capital fiscal.

Doctor
 SEGISMUNDO MORENO ROJAS
 Contador
 Fondo Especial de Vivienda Municipio de Cali
 Santiago de Cali
 Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No.2015550001253-2, mediante la cual manifiesta, lo siguiente:

“CON RELACION (SIC) AL CONCEPTO 20152000004151 DEL 20 DE FEBRERO 2015 (...); PARA EL FEV EN EL AÑO 2014 EL CONTADOR A CARGO DEBITO (SIC) EL CAPITAL FISCAL Y NO LA CTA 580802 PERDIDA (SIC) EN ACTIVOS COMO LO ESPCIFICA (SIC) EL CONCEPTO EMITIDO POR DICHA PROFESIONAL; SIENDO ASI (SIC) SOCILICITAMOS (SIC) USTEDES RESPETUOSAMENTE CONCEPTO PARA REALIZAR AJUSTE SI LO HUBIERE EN LA VIGENCIA 2015.”

CONSIDERACIONES

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

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal (...).

5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores

originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. (...).

3208-CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la entidad en el año 2015, debe corregir el error cometido al no aplicar correctamente el procedimiento contable señalado mediante doctrina, con un crédito en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Finalmente, la entidad no debió utilizar la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, dado que los créditos de vivienda y los intereses por cobrar del Fondo Especial de Vivienda Municipio de Cali, están asociados con la prestación de servicios individualizables.

CONCEPTO No. 20152000026341 DEL 16-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gastos - Provisiones, Depreciaciones Y Amortizaciones Costos de producción – De Servicios Educativos Otros Activos Otros Deudores Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación
	SUBTEMA	Registro de la Depreciación en las Universidades públicas Contabilización de los libros de consulta, las revistas los CD y otro material bibliográfico. Tratamiento contable del IVA devuelto por la DIAN a las

Doctora
 LUZ DARY SEPULVEDA
 Jefe de Contabilidad
 Universidad Tecnológica de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante correo electrónico, radicada en este Despacho con el No. 20155500022312, en la cual presenta las siguientes inquietudes:

- “1) Solicito el concepto mediante el cual las Universidades registran la depreciación en el patrimonio. ¿O debe ser al gasto hasta que entren en vigencia las NIIF?
 2) Los libros de consulta, las revistas los CD y otro material bibliográfico se lleva al activo o al gasto.
 3) Como la Ley 30 de 1992 dice que las Universidades no son responsables del IVA y todo el IVA que se paga por los bienes y servicios no lo reintegra la DIAN ¿Cuál es la contabilización correcta?”

Sobre este último punto, la consultante aclaró que la inquietud es sobre la forma como se debe registrar contablemente el IVA que la DIAN devuelve, según la Ley 30 de 1992.

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

- 1) Tratamiento de la Depreciación, por parte de las universidades públicas:

Los párrafos 170, 295 y 296 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, disponen:

“170. Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo

295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones del cometido estatal de la entidad contable pública, con

independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”(...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo II relativo a las descripciones y dinámicas de las cuentas, describe el grupo 72 – COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

2) Tratamiento contable de los libros de consulta, las revistas los CD y otro material bibliográfico:

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que los otros activos, “Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros. (...)

Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización”.

Así mismo, El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA “Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca”. (...)

DINÁMICA

“SE DEBITA CON: 1- El costo de adquisición a cualquier título.

SE ACREDITA CON: 1- El costo del bien vendido, cedido o dado de baja”.

3) Tratamiento contable de la devolución del IVA en las Universidades Públicas

Sobre este punto, la Contaduría General de la Nación ya ha expedido varios conceptos donde señala el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con la Devolución del IVA en las instituciones educativas, entre ellos el No.158503 de 2011 que dispuso señalar:

“(…) se concluye que la devolución del IVA no se reconoce como un ingreso, toda vez que la medida de carácter tributario no está encaminada a incrementar el patrimonio de las entidades, al paso que no es factible asociar a este impuesto como tal un gasto que pudieran derivarse de la transacción, hecho u operación en la generación de flujo de recurso para la entidad, puesto que desde el momento de la adquisición del bien, la Institución de Educación Superior tiene el derecho de cobrar a la DIAN el valor cancelado por concepto de IVA, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos, y por lo tanto debe registrarse con un débito en la subcuenta que identifique el activo o gasto de que se trate, así como en la subcuenta 147066-Devolución de IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta, según corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

En ese orden de ideas, el anterior procedimiento debe ser aplicado por las Escuelas de Formación de la Policía que hayan sido reconocidas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior-ICFES, como Instituciones de Educación Superior.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, para cada uno de los puntos consultados se concluye para lo siguiente:

Tratamiento de la Depreciación, por parte de las universidades públicas:

Teniendo en cuenta que Universidades Públicas prestan servicios individualizables, el valor de la depreciación de los activos fijos vinculados a la prestación de esos servicios, deben llevarse al costo, debitando las subcuentas denominadas Depreciación y amortización, de las cuentas respectivas del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS; en tanto que la depreciación inherente a las propiedades, planta y equipo asociadas con las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, deben reconocerse en las subcuentas respectivas a la naturaleza de los bienes, de la cuenta 5330- DEPRECIACIÓN DE

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En ambos casos, se deberá acreditar las subcuentas respectivas, de la cuenta 1685-DEPRECIACION ACUMULADA (CR).

Este tratamiento aplicará hasta que la Contaduría General de la Nación expida y entre en vigencia el nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, grupo al cual estarán sujetas las Universidades públicas.

2) Tratamiento contable de los libros de consulta, las revistas, los CD y otro material bibliográfico:

Los libros de consulta, los CD y demás material que se encuentran a disposición del público para su consulta, deben reconocerse como un activo afectando mediante un débito la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA. Es de anotar, que este tipo de activos no se amortizan, de conformidad con la dinámica de la cuenta su valor se disminuye cuando el bien es vendido, cedido o dado de baja por su deterioro o pérdida.

3) Tratamiento contable de la devolución del IVA en las Universidades Públicas

Para el reconocimiento contable del valor del IVA que será devuelto por la DIAN a las instituciones educativas, la Universidad debe aplicar el procedimiento señalado en el concepto No. 158503 de 2011, dirigido a la doctora Martha Coy Bautista, Jefe de Contabilidad de las Unidades Tecnológicas de Santander, el cual se anexa a la presente por cuanto es aplicable al caso planteado en esta consulta.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20152000200011 del 29-04-2015
20152000032451 del 04-08-2015

1.30. TRANSFERENCIAS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000030171 del 08-07-2015
20152000044601 del 02-12-2015

1.31. GASTO PÚBLICO SOCIAL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos No. 20152000046681 del 23-12-2015

20152000040021 del 21-10-2015

1.32. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.33. OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20152000008191 DEL 11-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Procedimiento contable de ajustes de ejercicios anteriores
	SUBTEMA	Imputación al costo, del valor de erogaciones efectuadas en ejercicios anteriores por concepto de interventoría en la construcción de un activo.

Doctora
ADRIANA MUNERA DUQUE
Jefe de Contabilidad.
Empresa Distribuidora del Pacífico – DISPAC
Choco (Quibdó)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de febrero de 2015 radicado bajo el número 20155500007642, mediante el cual manifiesta lo siguiente:

“(…)

Durante la vigencia 2012, la empresa firmó un contrato con una firma para que llevara (sic) a cabo la interventoría a los proyectos de inversión que ejecuta la empresa, durante las vigencias 2012 y 2013, este valor fue reconocido en el gasto, debiendo reconocerse como un mayor valor de los activos construidos.

¿Es posible que al cierre de la vigencia 2014, la empresa reconozca una recuperación de gastos por el valor de la interventoría, y asocie dicho valor a los respectivos activos? ¿En que cuenta contable debería reconocerse esa recuperación? (...)

Teniendo en cuenta que para dichas vigencias se reconoció un mayor valor del costo el cual fue deducible en renta, para el año 2014, se reconocería el 100% de estas recuperaciones para ser declaradas tanto en renta como en cree (...)

Agradezco su valioso concepto al respecto, e informarnos si esto representa un riesgo contable para la entidad, o si por el contrario es claro el procedimiento expuesto.

(...)”

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

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que la inquietud planteada por la Empresa Distribuidora del Pacífico corresponde a operaciones reconocidas como gasto y no como mayor valor de los activos construidos dentro de la vigencias 2012 y 2013 y al cierre de la vigencia 2014 aún no lo están, se hace necesario atender las disposiciones consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, con el ánimo de establecer el tratamiento contable a aplicar, así:

-Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

“(...)”

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico (...)
(subrayado fuera de texto)

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en

desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (Subrayado fuera de texto) (...)

3- Características cualitativas de la información contable pública, numeral 7:

“(...)

104. Razonabilidad. *La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (Subrayado fuera de texto)*

105. Objetividad. *La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (Subrayado fuera de texto) (...)*

4- Principios de Contabilidad Pública, numeral 8, respecto de:

“(...)

116. Registro. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (Subrayado fuera de texto)(...)*

Ahora bien, para dar respuesta a la inquietud relacionada con la cuenta contable en la que debería reconocerse la recuperación, es preciso mencionar que el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, así:

“(...)

5815 – Ajuste de ejercicios anteriores

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable. (...)"

De otro lado, en cuanto a las inquietudes de orden tributario, es importante mencionar que las funciones de la Contaduría General de la Nación se encuentran consagradas en la Ley 298 de 1996, en su artículo 4 literal (j) se establece que *“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)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que la Empresa Distribuidora del Pacífico debe evaluar si los valores pagados por concepto de interventoría de los proyectos de inversión ejecutados por las vigencias 2012 y 2013, solamente podrán formar mayor valor de los activos construidos, si se cumplen las condiciones para su reconocimiento como activo, de conformidad con las disposiciones consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar si la interventoría hace parte de las erogaciones indispensables para poner el activo en condiciones de utilización o enajenación, si corresponden a recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones, tratándose de activos que hagan parte de las Propiedades, planta y equipo, deberá observarse si se está frente a un bien utilizado en la

producción, comercialización y la prestación de servicios y/o la administración de la entidad, o a generar rentas producto de su arrendamiento.

Luego de realizado este análisis y si como resultado del mismo se encuentra que la interventoría debe constituir mayor valor de los activos construidos por la empresa, se deberá proceder a reconocer una recuperación de costos y gastos afectando un movimiento crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 5815 – AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la corrección de la interventoría llevada al gasto improcedentemente en vigencias anteriores, debitando la cuenta de los activos construidos según corresponda. En caso contrario, no procede registro alguno.

Frente a su inquietud de si esta situación representa un riesgo para la entidad, le informo que en la medida en que los procedimientos contables aplicados por una entidad pública se aparten de la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación, se configuran situaciones de riesgo de distinta índole, según sean los impactos que de ello se deriven en términos de la inadecuada interpretación por parte de los usuarios, de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales y su eventual incidencia frente a una errónea toma de decisiones.

En cuanto al tratamiento tributario que dará la Empresa Distribuidora del Pacífico a esta transacción, es importante anotar que la Contaduría General de la Nación solo tiene competencia doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables, y por lo tanto se abstiene de pronunciarse al respecto.

CONCEPTO No. 20152000024221 Del 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Gastos Otros Ingresos Venta de Servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Venta de Servicios Gasto Por Deterioro, Depreciaciones, Agotamiento,

	Amortizaciones Y Provisiones. Patrimonio de las empresas
SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

Doctora
TERESA ISABEL ESCARPETA
Profesional Universitario
E.S.E. Fabio Jaramillo Londoño
Florencia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500018372, en la cual formula la siguiente consulta:

“Agradecemos nos den claridad sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los siguientes ejemplos:

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicio anteriores?

Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?

¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?

¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?

¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815? (...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud - IPS, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS. (...).

Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario, falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnico-científica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente. (Subrayado fuera de texto).

Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial. (...).

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades”.

De otra parte, marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en relación con la medición posterior de las cuentas por cobrar, señala

“2.4 Medición posterior

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (Subrayado fuera de texto)

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

Por su parte, el numeral 4.1 del mismo marco normativo, en relación con las características fundamentales de la información financiera, dispone lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o 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 una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente el Numeral 5.3 del mismo marco normativo, en relación con la corrección de errores, dispone:

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

La empresa corregirá los errores materiales de periodos anteriores de manera retroactiva reexpresando la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, el cual podría ser el inicio del propio periodo corriente, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca.

Cuando por la corrección de un error, sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente, la empresa corregirá el error de forma prospectiva.

Los errores de periodos anteriores que sean inateriales se corregirán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores revelará 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.

De otra parte el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

“1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.”

“5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- *El valor del deterioro reconocido.*

SE ACREDITA CON:

1- *El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.*

2- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”*

3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

5- *El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”*

SE ACREDITA CON:

(...)

3- *El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable*

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento de las glosas, para cada uno de los puntos planteados en la consulta, se concluye lo siguiente:

Bajo Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual aplica hasta el 31 de diciembre de 2015 para las Empresas que a partir de enero 1 de 2016 deben aplicar el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

Preguntas:

- aa. *“¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores?”*
1. *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?”*

Respuesta

Con independencia de que el período en que se genera la glosa sea diferente al año en que se reconoció la facturación, el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores, ni a ajustes por mayores o menores valores causados en periodos anteriores, ni a problemas de interpretación y aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

Preguntas:

- dd) *“¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?”*
- ee) *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?”*

ff) *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815?”*

Respuesta

Tratándose de errores que afecten el valor de la facturación de la misma vigencia, se debe hacer el ajuste contable mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312- SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. No es viable afectar la subcuenta 439512- Servicios de Salud, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (D), por cuanto se trata de un menor valor de los ingresos originado en una devolución.

Ahora si el error se originó en la facturación del año anterior, debe corregirse debitando la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Preguntas:

- *“Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?”*
- *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?”*

Respuesta:

Al igual que lo señalado en los dos primeros puntos de estas conclusiones, no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores ni a ajustes por mayores o menores valores causados en periodos anteriores, razón por la cual el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-Servicios de Salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Bajo el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

A continuación se señala el tratamiento contable que debe aplicar al caso consultado, según se trate de las glosas a la facturación que se consideren pertinentes y no subsanables originadas por objeción en la aplicación de procedimientos operativos, o aquellos que son pertinentes y subsanables, originadas en errores de los procesos administrativos.

- **Tratamiento de las Glosas pertinentes y no subsanables**

Cuando las glosas no son subsanables, es decir cuando no es posible corregirla y en consecuencia es aceptada por la IPS en donde dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad a la EPS, en este evento se deberá establecer si el mismo puede ser atribuido a otro tercero o es pertinente darlo de baja de los estados financieros.

Si el monto de la glosa puede ser imputado a otro tercero (por ejemplo el paciente) responsable del pago, se procederá a reclasificar este valor a quien corresponda y posteriormente analizar si se presenta evidencia de deterioro originada en el incumplimiento en los pagos o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor, caso en el cual se procederá a reconocer la pérdida por deterioro, calculando la diferencia del valor en libros con respecto al valor presente de los flujos futuros estimados de la cuentas por cobrar. Tratándose de cuentas clasificadas al costo, el valor presente se calculará utilizando alguna tasa de descuento del mercado que le permita a la E.S.E reflejar el efecto del valor del dinero en el tiempo, con respecto a dicha cuenta por cobrar. Esta diferencia se contabilizará mediante un debido a la subcuenta 534702- Prestación de Servicios, de la cuenta 5347-DETERIORO EN CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 138602- Prestación de servicios, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

Si el valor de la glosa no es posible atribuírsele a otro tercero (por ejemplo el paciente), una vez surtidos todos los trámites viables para su recuperación con la EPS, se procederá a reconocer una baja en cuentas en cuanto no se encuentren evidencias para el reconocimiento de un deterioro, mediante un débito a la subcuenta 580423-Pérdida en baja de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros, revelando las razones por las cuales se tomó esta determinación y las gestiones adelantadas para recuperar esas partidas.

2) Glosas originadas en errores de los procesos administrativos

Cuando las glosas surgen de errores, se debe proceder a realizar las reliquidaciones y ajustes contables a que haya lugar estableciendo si los errores se encontraron antes de la publicación de los estados financieros, o si se hallaron con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

- Errores descubiertos antes de la publicación de los estados financieros.

Estos hechos se corregirán ajustando las cuentas afectadas por el error, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a menores o mayores valores causados.

- Errores que son descubiertos con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

El tratamiento contable de estos errores, dependerá de si los mismos son considerados materiales o inmateriales, es decir si la omisión o representación inadecuada de la(s) partida(s) afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información.

- Si son considerados materiales, se tratarán según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia deberán corregirse el registro de los ingresos, afectando la cuenta de resultados del ejercicio anterior, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito o débito a la subcuenta respectiva 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados.

En este evento se requiere de la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Si la reexpresión se considera impracticable, por cuanto la empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo, este hecho deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Si se trata de errores que la entidad considere inmateriales, deberán corregirse debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados, y no se requerirá reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20152000044721 DEL 03-12-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1375

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	580802-Pérdida en retiro de activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

Doctora
 XIOMARA CHICA CARDONA
 Contadora
 E.S.E. SALUD PEREIRA
 Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 25 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004696-2, mediante la cual consulta en relación con las glosas definitivas a la facturación, si por las ocurridas en la vigencia actual como en la anterior, se afecta la cuenta 580802-Pérdida en retiro de activos y de otra parte, cuál sería el manejo presupuestal de aquellas que afectan vigencias anteriores, ya que el presupuesto es anual y no contempla glosas de vigencia anterior.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Marco conceptual del RCP en el párrafo 264 define los Ingresos como, *“los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución e pasivos. (...)*

277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas “

El Manual de Procedimientos del RCP, contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, que en su numeral 6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS GLOSAS A LA FACTURACIÓN, señala: *“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS.*

(...)

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.”

Las operaciones se clasifican aplicando el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, que describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD como, *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.*

Se entiende por Unidad Funcional, el conjunto de procesos específicos, los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos, humanos) para la generación del servicio.

Adicionalmente incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.

DINÁMICA

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por la prestación de servicios de salud.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público

El numeral 6.2.3 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, respecto del reconocimiento de los ingresos señala: “Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el capítulo relacionado con la Norma técnica relativa a los Ingresos, numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios, señala: “Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos 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.”

Por su parte, el CGC adoptado por la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, como: *“Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el período contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.*

Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio.

Adicionalmente, esta cuenta incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.

DINÁMICA

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado con la prestación de servicios de salud.”

Así mismo, se describe la cuenta 5804-FINANCIEROS como, “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...) 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

La ESE Salud Pereira, se encuentra clasificada como una empresa que debe aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014, en tal sentido se encuentra en periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2015, durante el cual utiliza el RCP en la preparación de la contabilidad oficial y además de manera simultánea, prepara la información con el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que en ambos contextos se tramita la respuesta.

Régimen de Contabilidad Pública precedente

Acorde con lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, cuando la glosa no subsanable (definitiva), se presenta en el mismo período en el cual causó el ingreso por el servicio prestado, éste se reversa por el valor de la glosa. Cuando la glosa no subsanable se presente en un período posterior al del reconocimiento del ingreso,

debitará la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden que conforme al procedimiento habían reconocido, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público

En aplicación del nuevo marco normativo, cuando se presente la glosa no subsanable dentro del periodo contable en que se causó el ingreso por la venta del servicio, reversará el ingreso reconocido en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y la correspondiente cuenta por cobrar.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, se reconocerá debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En este caso es optativo de la entidad llevar un control en cuentas de orden, de las glosas subsanables y no subsanables que le sean impuestas a la entidad.

De otra parte, respecto del manejo presupuestal a aplicar a las glosas, la Ley 298 de 1996, le asigno al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos que deberán analizar en el contexto de las normas presupuestales que rigen para esa empresa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000044601 del 02-12-2015

1.34. COSTO DE VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000032251 del 31-07-2015

20152000037241 del 30-09-2015

20152000038541 del 01-10-2015

1.35. COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20152000038541 del 01-10-2015

1.36. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

CONCEPTO 20152000026031 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Costo de producción de servicios educativos
	SUBTEMAS	Cuentas para el registro de las prestaciones sociales, seguridad social y las provisiones respectivas para los profesores contratados bajo la modalidad de Hora Cátedra

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora GIT SIIF

Contaduría General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 23 de abril de 2015, radicado con el número 2015550001827-2 mediante el cual manifiesta:

“Señores

Subcontaduría de investigación

Respetados cordial saludo;

Teniendo en cuenta, que presupuestalmente el Decreto 2710 del 26 de diciembre de 2014, define horas cátedra como: “Se pagarán por este rubro, los profesores de cátedra u ocasionales que laboren en instituciones de educación superior a que se refieren los artículos 73 y 74 de la Ley 30 del 28 de diciembre de 1992”

Así mismo, la Ley 30 de 1992 establece lo siguiente: ‘Artículo 73. Los profesores de cátedra no son empleados públicos ni trabajadores oficiales; son contratistas y su vinculación a la entidad se hará mediante contrato de prestación de servicios, el cual se celebrará por períodos académicos. (Subrayado fuera de texto)

Los contratos a que se refiere este artículo no estarán sujetos a formalidades distintas a las que se acostumbra entre particulares. El régimen de estipulaciones será el determinado por la naturaleza del servicio y el contrato podrá darse por terminado sin indemnización alguna en los casos de incumplimiento de los deberes previstos en la ley o en el contrato.

Estos contratos requieren, para su perfeccionamiento, el registro presupuestal correspondiente.

Artículo 74. Serán profesores ocasionales aquellos que con dedicación de tiempo completo o de medio tiempo, sean requeridos transitoriamente por la entidad para un periodo inferior a un año. Los docentes ocasionales no son empleados públicos ni trabajadores oficiales, sus servicios serán reconocidos mediante resolución y no gozarán del régimen prestacional previsto para estos últimos.”

La Escuela Superior de Guerra de las FF.MM, solicita que: “este año de acuerdo a lo estipulado por el ministerio de educación a los docentes (sic) no se les puede pagar por prestación de servicios, debe ser por HORAS CATEDRA, esto exige el reconocimiento de una carga prestacional, (Seguridad social integral, parafiscales y prestaciones sociales), el presupuesto está por el rubro de A-1-O-2-1-6 (sic) horas cátedra (...)”

La entidad envía el aparte de la Sentencia C-006 de 1996 en la cual se sustenta para realizar la solicitud, la cual dice:

“Declarar INEXEQUIBLES el aparte del inciso segundo del artículo 74 de la Ley 30 de 1992. “. .. y no gozarán del régimen prestacional previsto para estos últimos. “; y el aparte del artículo 73 de la misma ley que dice:

“... son contratistas y su vinculación a la entidad se hará mediante contrato de prestación de servicios, el cual se celebrará por períodos académicos.

“Los contratos a que se refiere este artículo no estarán sujetos a formalidades distintas a las que se acostumbra entre particulares. El régimen de estipulaciones será el

determinado por la naturaleza del servicio y el contrato podrá darse por terminado sin indemnización alguna en los casos de incumplimiento de los deberes previstos en la ley o en el contrato.

“Estos contratos requieren, para su perfeccionamiento, el registro presupuestal correspondiente.”, por unidad normativa.

Esta sentencia rige a partir de su notificación, y por tanto no cobija las situaciones jurídicas anteriores a ella.

Por consiguiente, solicito definir los códigos contables para el registro de las horas cátedra en lo relacionado con prestaciones sociales provisión de prestaciones sociales y los aportes de seguridad social, en los términos de la consulta de la Escuela Superior de Guerra.

Agradecemos su respuesta para atender la solicitud de parametrización en SIIF”

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

CONSIDERACIONES

La Sentencia No. C-006/96 de la Corte Constitucional establece:

“[...]

PERSONAL DOCENTE DE CATEDRA-Reconocimiento de prestaciones/PRESTACIONES SOCIALES-Pago proporcional

Los profesores de cátedra tienen también una relación laboral subordinada, por cuanto cumplen una prestación personal de servicio, igual a la que realizan los profesores de tiempo completo, de medio tiempo o los llamados ocasionales, ellos devengan una remuneración por el trabajo desempeñado y están sujetos a una subordinación como se les exige a los otros, como horarios, reuniones, evaluaciones, etc., contemplados en el reglamento. Entonces frente a esta similar situación de hecho que identifica la misma relación de trabajo subordinado de estos servidores públicos, debe corresponderles el mismo tratamiento en cuanto a prestaciones sociales, que deben pagárseles proporcionalmente al trabajo desempeñado. Otro tratamiento desconocería el principio de igualdad y de justicia y sería evidentemente discriminatorio.”(Subrayado fuera del texto)

Esta sentencia Declara INEXEQUIBLE el aparte del inciso segundo del artículo 74 de la Ley 30 de 1992 que dice: “y no gozarán del régimen prestacional previsto para estos últimos”

El Régimen de Contabilidad Pública en su Manual de Procedimientos Catálogo General de Cuentas establece la dinámica de las siguientes cuentas así:

“7208 COSTOS DE PRODUCCIÓN SERVICIOS EDUCATIVOS EDUCACIÓN FORMAL SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación superior, en un campo de acción en el cual se ofrecen programas de formación en investigación científica o tecnológica; formación académica en profesiones o disciplinas; y, la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional. (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio.
- La cancelación al cierre del período contable de la subcuenta 720895-Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los costos acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 720895-Traslado de Costos (Cr).
- La devolución de elementos al inventario de materiales.
- El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al cierre del período contable, contra un débito a la subcuenta 720895-Traslado de Costos (Cr).

7209 COSTOS DE PRODUCCIÓN SERVICIOS EDUCATIVOS EDUCACIÓN FORMAL SUPERIOR-POSTGRADO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en programas de especializaciones, maestrías, doctorados y post-doctorados que se desarrollan con posterioridad a la formación profesional. Los programas de especialización posibilitan el perfeccionamiento en la misma ocupación, profesión, disciplina o áreas afines o complementarias. Los programas de maestría, doctorado y post-doctorado tienen la investigación como fundamento y ámbito necesario de su actividad. (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio.
- La cancelación al cierre del período contable de la subcuenta 720995-Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

69. El valor de los costos acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 720995-Traslado de Costos (Cr).
70. La devolución de elementos al inventario de materiales.
71. El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al cierre del período contable, contra un débito a la subcuenta 720995-Traslado de Costos (Cr).

6305 SERVICIOS EDUCATIVOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el período contable, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 72- Servicios Educativos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El costo de los servicios vendidos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable. ” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con lo establecido en el glosario del Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE se establece:

“9. Contribuciones sociales efectivas de los empleadores: Las contribuciones sociales efectivas de los empleadores corresponden a las contribuciones que los empleadores pagan, en beneficio de sus asalariados, a fondos de seguridad social, a las empresas de seguros o a otras unidades institucionales responsables de la administración y gestión de los sistemas de seguros sociales. En Colombia, se consideran en este grupo las contribuciones patronales realizadas a los sistemas de salud y seguridad social, a las cajas

y fondos de pensiones públicas y privadas, y los aportes realizadas por las empresas a las cajas de compensación familiar.

10. Contribuciones sociales imputadas de los empleadores: Las contribuciones sociales imputadas corresponden a las prestaciones sociales proporcionadas directamente por los empleadores a sus asalariados o a las personas que dependen de ellos, sin la intervención de una empresa de seguros o de una caja de pensiones y sin crear un fondo especial o una reserva separada para esa finalidad.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Régimen de Contabilidad Pública en su Manual de Procedimientos Catalogo General de Cuentas establece las siguientes subcuentas:

“7208 EDUCACIÓN FORMAL – SUPERIOR - FORMACIÓN PROFESIONAL

720801 Materiales

720802 Generales

720803 Sueldos y salarios

720804 Contribuciones imputadas

720805 Contribuciones efectivas

720806 Aportes sobre la nómina

720807 Depreciación y amortización

720808 Impuestos

720895 Traslado de costos (Cr)

7209 EDUCACIÓN FORMAL - SUPERIOR - POSTGRADO

720901 Materiales

720902 Generales

720903 Sueldos y salarios

720904 Contribuciones imputadas

720905 Contribuciones efectivas

720906 Aportes sobre la nómina

720907 Depreciación y amortización

720908 Impuestos

720995 Traslado de costos (Cr)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Sentencia de la Corte Constitucional es muy clara en afirmar que los profesores contratados por hora cátedra, presentan la misma relación laboral subordinada de los profesores de tiempo completo, medio tiempo y ocasionales y a su vez manifiesta que

deben tener el mismo tratamiento laboral, por tanto tienen derechos a los pagos de seguridad social y de prestaciones sociales de manera proporcional al trabajo desempeñado y con base en lo estipulado en el código Sustantivo del Trabajo.

En este orden de ideas, La Escuela Superior de Guerra deberá realizar el reconocimiento de los pagos relacionados con salarios, prestaciones sociales y de seguridad social a los profesores contratados bajo la modalidad de “hora cátedra” en las cuentas 7208-EDUCACIÓN FORMA SUPERIOR - FORMACIÓN PROFESIONAL y 7209 EDUCACIÓN FORMAL SUPERIOR – POSTGRADO según corresponda al tipo de educación que se imparta en esa Institución. Estas cuentas le permitirán acumular las erogaciones realizadas durante la prestación de los servicios educativos de acuerdo a su cometido estatal.

Para clasificar y reconocer los diferentes pagos, la Escuela Superior de Guerra usará las subcuentas correspondientes desde la 720803 hasta 720806 para la formación de tipo profesional y desde 720903 hasta 720906 para la formación de tipo posgrado, teniendo en cuenta las definiciones de contribuciones sociales efectivas y contribuciones sociales imputadas. Las contrapartidas asociadas a los reconocimientos de dichos pagos, se realizarán en las cuentas correspondientes del grupo 25 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.

Posteriormente, la Institución realizará los respectivos traslados de los costos que previamente hayan acumulado durante la prestación de los servicios educativos, para ello utilizará las subcuentas correspondientes de la cuenta 6305 SERVICIOS EDUCATIVOS y lo hará con base en la asignación realizada a cada uno de los servicios educativos prestados.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000012831 del 13-04-2015
20152000026341 del 16-06-2015
20152000037231 del 30-09-2015

1.37. COSTO DE PRODUCCION DE SALUD

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000033851 del 19-08-2015

1.38. COSTO DE PRODUCCION DE TRANSPORTE**CONCEPTO No. 20152000038541 DEL 01-10-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Costos de Producción – Servicio de Transporte Costos de Venta– Servicios de Transporte Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de Costos de Producción y de Ventas por concepto de servicio de transporte masivo, y reporte de operaciones recíprocas

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Jefe Gestión Contable
Metro de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500043772 mediante el cual presenta la siguiente inquietud:

“En la actualidad La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra registra en su contabilidad los gastos operativos a nivel de documento fuente en las cuenta de la clase 7- Costos de Producción; para el reporte trimestral de operaciones reciprocas esta cuentas no son permitidas y deben reportarse en las cuentas de la clase 6 - Costos de Ventas y Operación subcuenta 634502 - Servicios de Transporte.

Tomando en cuenta lo anterior tenemos la inquietud en que cuenta deben registrarse los gastos operativos a nivel de documento fuente en las cuentas de la clase 6 o en las cuentas de la clase 7?”

Mediante conversación telefónica con la consultante manifiesta que existe una problemática con relación al reporte de operaciones recíprocas por cuanto los saldos acumulados en las subcuentas de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE, se reconocen a nivel de documento fuente y en estas subcuentas se encuentra toda la información detallada de estos registros como son los datos de los terceros, y estas subcuentas no son objeto de reporte en el formato de operaciones recíprocas.

En consecuencia la esencia de la consulta es establecer si los saldos de la subcuenta 634502- Servicio de transporte, donde se traslada el valor de los costos por servicios

prestados, son o no objeto de reporte como recíproca teniendo en cuenta que esta subcuenta se traslada un valor global y no es posible trasladar la información a nivel de terceros que contiene las subcuentas de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE, situación que genera dificultad en el reporte de esta información.

CONSIDERACIONES

Así mismo los párrafos 295 y 296, respecto de costos de producción, señalan:

9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

Así mismo el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP, describe las siguientes cuentas, así:

“7402-SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros y de carga.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio.*
- *La cancelación al cierre del período contable de la subcuenta 740295-Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.*

SE ACREDITA CON:

3. El valor de los costos acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 740295-Traslado de Costos (Cr). (...)

“6345-SERVICIO DE TRANSPORTE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la generación de servicios de transporte vendidos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 74-Servicios de Transporte

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El costo de los servicios vendidos.*

SE CREDITA CON:

- *El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe reconocer en las subcuentas respectivas de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de transporte, y el saldo acumulado en esta cuenta trasladarlo a través de la subcuenta 740295-Traslado de costos, a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE, el costo de los servicios vendidos.

En consecuencia, para el reporte de las operaciones recíprocas, la entidad deberá implementar un mecanismo de correlación de los datos almacenados en los registros de las subcuentas de la cuenta 7402, para alimentar, en cuanto sea procedente, el reporte de reciprocidades que debe efectuarse desde los saldos acumulados en las subcuentas de la cuenta 6345.

1.39. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS – DERECHOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20152000010081 DEL 06-04-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1390

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Marco conceptual Normas técnicas relativas a las cuentas de orden
	SUBTEMA	Reconocimiento de derechos contingentes de presuntas deudas a favor del Fosyga.

Doctor
 ALVARO ROJAS FUENTES
 Director de Administración de Fondos de la Protección Social (E)
 Ministerio de Salud y Protección Social
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500010122 el 10 de marzo de 2015, mediante el cual manifiesta lo siguiente:

“(…)

Por medio de la presente comunicación solicito su concepto respecto del momento en el cual se debe realizar el registro en los estados financieros de las cuentas de orden de las presuntas deudas a favor del Fosyga detectadas al inicio de los procesos de reintegro de recursos adelantados en virtud de la Resolución 3361 de 2013 (...)”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establece las normas, principios y criterios que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, así:

-NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES.

“(…)-Normas técnicas relativas a las cuentas de orden.

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

310. Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos.

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.)(...)" (Subrayado fuera de texto)

(...)-NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS - DEUDORES.

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

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

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la

contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.(subrayado fuera de texto)(...)"(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la dinámica de afectación de la cuenta contable de cuentas de orden deudoras para registrar los derechos contingentes de la entidad contable pública por concepto de las presuntas deudas a favor, así:

"(...) 8 – CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

8190 – OTROS DERECHOS CONTINGENTES. Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Mediante Resolución No. 003361 del 3 de septiembre de 2013, del Ministerio de Salud y Protección, en los artículos 6 y 7 se establece lo siguiente:

"(...) Artículo 6. Análisis de la respuesta. Una vez recibida la respuesta a la comunicación por parte de la persona natural o jurídica requerida y dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de recepción, quien esté adelantando el proceso de aclaración, determinará si hubo o no apropiación o reconocimiento sin justa causa de los recursos..."

Artículo 7. Elaboración de informe y comunicación del resultado. Durante el término de que trata el artículo 6 de la presente resolución, quien este adelantando el procedimiento para determinar la apropiación o el reconocimiento sin justa causa de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, elaborará un informe en el que se plasmen las razones que sustentan el resultado del análisis, y finalizado el mismo, lo comunicará a la entidad requerida en medio físico y magnético y al administrador fiduciario de los recursos del FOSYGA, en caso de que este no sea quien conozca el procedimiento.

Cuando se determine que existió apropiación o reconocimiento sin justa causa de recursos, la comunicación contendrá como mínimo: (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dadas las consideraciones anteriores, podemos concluir que se deben reconocer como derechos contingentes en cuentas de orden aquellos recursos del Fondo de Seguridad Solidaridad y Garantía – FOSYGA, del Sistema General de Seguridad Social en Salud SGSSS, que hayan sido objeto de una indebida apropiación o reconocidos sin justa causa en favor de las personas naturales y jurídicas a quienes se les iniciado el procedimiento establecido por el Ministerio mediante la Resolución No. 003361 de 2013. Lo anterior en razón, a que

el Marco Conceptual y el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, establece que las cuentas de orden deudoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, las cuales implican incertidumbre en relación con un posible derecho dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. Las cuentas de orden deudoras, deben ser objeto de actualización periódica a fin de llevar el correspondiente seguimiento y control.

Ahora bien, frente a su inquietud relacionada con el momento en el cual se debe realizar el registro en los estados financieros en el rubro de Cuentas de Orden - Derechos Contingentes, es preciso mencionar que este se debe realizar cuando los obligados adelantar el procedimiento de determinación mencionados en el artículo 2 de la Resolución No. 003361, envíen el informe final comunicando a la persona natural o entidad requerida el resultado del proceso determinando que existió apropiación o reconocimiento sin justa causa de recursos del Fondo de Seguridad Solidaridad y Garantía FOSYGA del Sistema General de Seguridad Social en Salud SGSSS.

Adicionalmente, es importante considerar que una vez estos derechos contingentes representen derechos de cobro ciertos para la entidad contable pública se reconocerán como activos deudores por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización y establecimiento de provisiones de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados, si los hubiere.

CONCEPTO No. 20152000025701 DEL 09-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	TEMA	Cuentas de orden deudoras – Derechos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento y revelación de derechos contingentes provenientes de procesos judiciales adelantados por el Departamento Nacional de Planeación – DNP, por incorporación de bienes y derechos de la Comisión Nacional de Regalías (hoy liquidada).

Doctora
SONIA JARAMILLO MILLAN
Profesional Especializada
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500018212 mediante la cual manifiesta consulta relacionada con los registros contables a realizar como consecuencia de los procesos jurídicos adelantados por la Dirección Nacional de Planeación – DNP, sobre los saldos adeudados por concepto de ejecución de recursos o rendimientos financieros de convenios celebrados entre la liquidada Comisión Nacional de Regalías y diferentes entes territoriales, producto de la incorporación de los bienes, derechos y obligaciones en los estados financieros del Departamento Nacional de Planeación ordenada por el Decreto 149 de 2004, mediante el cual se suprime la Comisión Nacional de Regalías y se ordena su liquidación, así:

“Es así como a partir del 2005 la información financiera de la CNR liquidada, se incorporó a los Estados Financieros del Departamento Nacional de Planeación – Fondo Nacional de Regalías.

Con el archivo heredado de la CNR liquidada el cual contenía las Actas de Liquidación de convenios celebrados entre dicha entidad y los diferentes Entes Territoriales, se efectuó el registro contable de los saldos de ejecución de recursos o rendimientos financieros que no fueron ejecutados por los Entes Territoriales y que debían ser reintegrados a la CNR. Por tratarse de un derecho de la liquidada CNR, el registro contable de estos saldos adeudados por los Entes Territoriales, afectó contablemente la cuenta 14 Deudores del DNP Unidad Ejecutora Fondo Nacional de Regalías.

Dado que se hizo necesario instaurar procesos jurídicos por el incumplimiento del pago por parte de algunos Entes Territoriales de los saldos adeudados, se procedió a efectuar el registro de las cuantías en cuentas de Orden Deudoras 812004 (DB) Derechos Contingentes Litigios y Demandas, con el fin de llevar el control de los mismos.

Por tratarse de una situación especial ya que la información con la cual se efectuaron los registros contables SIIF en la sub unidad Fondo Nacional de Regalías del DNP, solicitamos muy amablemente se sirvan aclararnos la pertinencia de llevar registros contables alternos tanto en la cuenta 14 deudores como en las cuentas de Orden mencionadas”

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

CONSIDERACIONES

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece el procedimiento contable a seguir para el reconocimiento y revelación de los derechos

contingentes en lo relacionado con los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, así:

“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506 - Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905 - DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia definitiva denieque las pretensiones demandadas por la entidad contable pública, se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905- DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, este despacho se permite concluir que de acuerdo con lo establecido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, es pertinente que el Departamento Nacional de Planeación – DNP, registre en cuentas de orden el mayor valor pretendido en los procesos jurídicos adelantados por el Departamento Nacional de Planeación como derecho potencial contingente, respecto del valor que reconoció en la cuenta 14 – DEUDORES, producto de los saldos pendientes de ejecución de recursos o rendimientos financieros sobre convenios celebrados entre la Comisión Nacional de Regalías y los entes territoriales. El reconocimiento contable de este hecho económico deberá realizarse mediante un débito a la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y un crédito en la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20152000046641 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de orden deudoras - Derechos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento de los Títulos judiciales a favor de la entidad

Doctora

HILDA YANETH SILVA HERNÁNDEZ

Profesional Master 6

Gerencia Nacional Económica, Vicepresidencia Administrativa

Administradora Colombiana de Pensiones –COLPENSIONES S. A.

Bogotá D.C.-Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015-5500-6602-2 mediante el cual indica que al revisar el manual de procedimientos emitido por la Contaduría General de la Nación, se encontró que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, se observa que en él se describe claramente cómo se debe efectuar el registro para el reconocimiento de la medida cautelar en contra de la entidad en cada una de sus fases, pero para el caso de las medidas cautelares a favor de la entidad no se especifica de qué forma debe efectuarse el registro.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que como producto de unas medidas cautelares de embargo a favor de la entidad, para cubrir deudas por diferentes conceptos como bonos pensionales, aportes, etc, se han recibido Títulos judiciales, se solicita indicar en que cuenta se debe efectuar el registro de estos títulos.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define el principio de prudencia en los siguientes términos:

*“120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el mismo PGCP en los párrafos 307 y siguientes, prescribe la Normas técnicas relativas a las cuentas de orden en los siguientes términos:

“Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

*307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

310. *Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales.*

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. (Subrayado fuera de texto).

Para indicar el tratamiento contable de los activos contingentes, los numeral 2º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, del Manual de Procedimientos del RCP prescribe que:

“2. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS

DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia definitiva deniegue las pretensiones demandadas por la entidad contable pública, se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, el Catalogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP, contiene las siguientes cuentas con sus respectivas definiciones, así:

“8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por la entidad contable pública en contra de terceros. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.

(...)

9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de terceros como respaldo, seguridad accesoria o garantía por obligaciones o compromisos a favor de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991524-Bienes y Derechos Recibidos en Garantía.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que cuando se admitan las demandas, a favor de una entidad pública se debe reconocer un derecho potencial, registrando un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se debe actualizar de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Si como consecuencia del desarrollo del proceso la entidad recibe títulos valores como garantía, se debe controlar dicha situación registrando un débito en la subcuenta 991524-Bienes y Derechos Recibidos en Garantía, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930102-Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000000321 del 15-01-2015

20152000000471 del 19-01-2015

20152000003361 del 18-02-2015

1.40. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS – DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20152000034881 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de Orden Deudoras
	SUBTEMA	Supresión de cuotas partes de pensiones en los fondos de reserva de pensiones. Ley 1753 de 2015

Doctora
 OLGA ELIZABETH DURÁN
 Coordinadora de Gestión Contable
 Colpensiones
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 3 de agosto de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-003890-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar a las cuotas partes pensionales que se causen a futuro no obstante que la Ley 1753 de 2015 ordenó la supresión de las obligaciones por este concepto.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

*El artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 señaló: “**ARTÍCULO 78. SUPRESIÓN DE CUOTAS PARTES PENSIONALES.** Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros. (Subrayado fuera de texto)*

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieran la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), procederá en el mismo sentido en relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP).”

Respecto de la normatividad contable pública el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los pasivos señala:

“202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma Técnica relativa a las Cuentas de Orden se refiere a:

“307. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental

de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)

(...)

310. Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras, contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que el reconocimiento y revelación en los estados financieros a que hace referencia la ley debe analizarse en el contexto integral del artículo, es decir que en la contabilidad deberá registrarse la supresión de las obligaciones por cuotas partes pensionales y además revelarse en las notas a los estados contables.

En tal sentido, se entenderá que la supresión se refiere tanto a las obligaciones causadas como a las que a futuro se paguen, por lo que no constituirán un pasivo para la entidad al no representar una futura salida de recursos, como tampoco una cuenta de orden contingente utilizada para revelar posibles obligaciones provenientes de compromisos por concepto de cuotas partes pensionales con entidades del nivel nacional y que hacen parte del Presupuesto General de Nación.

En notas a los estados contables deberá revelarse la información pertinente sobre cuotas partes pensionales que se hayan suscitado durante el período respectivo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000000321 del 15-01-2015
 20152000000471 del 19-01-2015
 20152000002421 del 06-02-2015
 20152000008631 del 13-03-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000043241 del 11-11-2015
 20152000044731 del 03-12-2015
 20152000044831 del 04-12-2015

1.41. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – RESPONSABILIDADES CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20152000034911 DEL 27-08-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras –Responsabilidades contingentes Otros bonos y títulos emitidos
	SUBTEMA	Reconocimiento de bonos pensionales a cargo

Doctora
 NORIS MARÍA PÉREZ CASTELLANOS
 Asesor Financiero y Contable
 ESE Hospital San Rafael de Oiba

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-003803-2, en la que solicita se indique el tratamiento que se debe dar a la cuenta de cobro de COLPENSIONES para la emisión de bonos pensionales de exfuncionarios de la entidad, por valor de \$97.595.298; los cuales se encuentran contemplados en el programa de concurrencia del departamento de Santander.

Además informa que la cuenta de cobro establece que si se requiere hacer objeciones se podrán realizar, y que estas ya se están efectuando; razón por la cual quisiera saber si se debe registrar esta cuenta de cobro como un pasivo, una provisión o una cuenta de orden.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Oficina de Bonos Pensionales del ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el instructivo 8, mediante el cual se establece el procedimiento para emitir bonos pensionales por parte de otros emisores y solicitar el reconocimiento de cupones a cargo de la nación en bonos pensionales emitidos por otros emisores, dicho procedimiento contiene la siguiente introducción:

“INTRODUCCION

Desde el pasado 1 de diciembre de 2006 la Oficina de Bonos pensionales (OBP) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público puso en funcionamiento el **nuevo sistema de liquidación de bonos pensionales**, el cual se encuentra a disposición de todas las entidades emisoras, con el fin de que por este medio se pueda llevar a cabo el proceso de emisión de bonos pensionales.

Se recuerda que en el país hay más de 1.100 potenciales emisores de bonos pensionales.

El presente instructivo tiene por objeto determinar el procedimiento que deben observar los **emisores** de bonos pensionales en los cuales participe o no la Nación, y el procedimiento para solicitar el reconocimiento y/o pago de las cuotas partes a cargo de la Nación, de acuerdo con el **nuevo sistema de bonos pensionales**.

Se recuerda que la OBP tiene entre otras, la función de actuar como autoridad técnica en materia de bonos pensionales y de llevar las estadísticas de todos los bonos pensionales emitidos en el país". (Subrayado fuera de texto)

Dicho instructivo, establece las responsabilidades de los emisores de bonos pensionales y de los empleadores públicos, así:

"1.1 RESPONSABILIDADES DEL EMISOR DE BONOS PENSIONALES

Según la normatividad relacionada con los bonos pensionales, los EMISORES DE BONOS tienen, entre otras, tres (3) responsabilidades importantes:

4. *Correcta aplicación de las fórmulas matemáticas*
 "El emisor de un bono responde por la correcta aplicación de todas las fórmulas matemáticas"... contenidas en el Decreto 1748 de 1995 y en las demás normas que las modifiquen. (Inciso 1 artículo 50 Decreto 1748 de 1995)
5. *Informar a los contribuyentes el valor de la cuota parte.*
 El emisor de un bono pensional que tiene cupón o cuotas partes de bono a cargo de otras entidades "informará a los contribuyentes el valor de la cuota a su cargo y les solicitará el reconocimiento de la misma dentro del término previsto..." (Artículo 27 del Decreto 1513 de 1998, que modificó el artículo 65 del Decreto 1748 de 1995, inciso 5º.).
6. *Pago del cupón en el momento de la redención del bono pensional.*
 En el momento de la redención del bono pensional, el emisor "solo estará obligado al pago de su porción suscrita en el bono..." (Artículo 27 del decreto 1513 de 1998 que modificó el artículo 65 del Decreto 1748 de 1995, inciso 1). En otras palabras el emisor de un bono pensional únicamente estará obligado al pago del cupón principal del

bono (artículo 17 Ley 549 de 1999, inciso 3º.).

(...)

1.3 RESPONSABILIDAD DE LOS EMPLEADORES PUBLICOS

72. *Expedir las certificaciones laborales dentro de los términos de Ley.*

“El empleador, caja, fondo o entidad que deba dar certificación, requerido por una administradora para que confirme información laboral que se le envíe, deberá responder en un plazo máximo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que reciba el requerimiento, los cuales podrán ser prorrogados por el mismo término por la administradora cuando haya una solicitud debidamente justificada. Si la requerida es una entidad pública, se aplicará lo dispuesto en el artículo 6º. del Código Contencioso Administrativo. Si se trata de servidores públicos, el incumplimiento de este plazo será sancionado disciplinariamente del acuerdo con la Ley 200 de 1995.” (Artículo 22 Decreto 1513 de 1998, inciso 2º. que modificó el artículo 52 de Decreto 1748 de 1995).

73. *Expedir las certificaciones laborales de acuerdo con las normas vigentes.*

Para la expedición de certificaciones, los empleadores públicos deben tener en cuenta la normatividad vigente sobre el tema, especialmente lo señalado en el artículo 11 del Decreto 1513 de 1998, artículos 23 y 35 del Decreto 1748 de 1995 y artículo 3 del Decreto 13 de 2001.

Los empleadores públicos deberán expedir las certificaciones laborales de acuerdo con el formato que aparece publicado en la página web del Ministerio de Hacienda www.minhacienda.gov.co.

Se recuerda que toda certificación debe contener la fecha de expedición.

74. *Certificar exactamente el tiempo de servicio.*

Los empleadores públicos deben verificar exactamente las fechas de ingreso y retiro de los funcionarios o exfuncionarios. Además debe señalar los períodos de licencia no remunerada o suspensión del cargo (artículo 23 del Decreto 1748 de 1995).

75. *Expedir la certificación de salario base.*

Los empleadores públicos deben expedir la certificación de salario base en la que conste la asignación básica, más los gastos de representación y prima técnica si es

constitutiva de salario y los devengados de los demás conceptos constitutivos de salario durante los doce meses calendario anteriores a la fecha base, de acuerdo con lo señalado en los Artículos 27 y 28 del Decreto 1748 de 1995.

Se debe anexar a la certificación el soporte de la forma como se constituyó el salario base con el cual se calcula el bono pensional de acuerdo con lo señalado en los artículos 27 y 28 del Decreto 1748 de 1995. Se debe desagregar cada uno de los factores salariales constitutivos del salario base, de acuerdo con lo señalado en el artículo 1º. Del Decreto 1158 de 1994.

Los empleadores deberán expedir las certificaciones de salario base de acuerdo con los dos (2) formatos que aparecen publicados en la página web del Ministerio de Hacienda www.minhacienda.gov.co.

76. Objetar la Información

En cualquier momento un empleador público puede objetar la información suministrada para la liquidación, emisión, expedición y pago de bonos pensionales, o reconocimiento de cupones.

En estos casos el empleador tiene que comunicarle a la Administradora de Pensiones, al emisor y a los contribuyentes del bono.

77. Establecer un Procedimiento Interno

Los empleadores deben establecer un procedimiento interno para la elaboración de certificaciones laborales que permitan su verificación y garantice su seguridad. Así mismo, el artículo 2 del Decreto 13 de 2001, establece que para efectos de la verificación a que se refiere el artículo 48 del Decreto 1748 de 1995, modificado por el artículo 20 del Decreto 1513 de 1998, las entidades administradoras deberán constatar que las certificaciones cumplan con los requisitos formales indicados en esta disposición.

El procedimiento deberá contener al menos los siguientes aspectos:

- La entidad deberá numerar las certificaciones expedidas, de acuerdo con un consecutivo.
- Las certificaciones expedidas deberán registrarse en un archivo interno de la entidad.

El representante legal deberá designar bajo su responsabilidad, un funcionario competente para la emisión de certificaciones. Así mismo, los destinatarios de la información podrán solicitar al representante legal el nombre, documento de identidad y cargo de los funcionarios que hubieren estado facultados para expedir las

certificaciones ya recibidas.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los numerales 8.1 y 8.4 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, contenido en el capítulo XXVI del Manual de procedimientos, establece que:

“8.1 Emisión de bonos pensionales

La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

(...)

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera que implicaría la obligación potencial a cargo, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que es responsabilidad de

la ESE, en calidad de empleador y de emisor de bonos, establecer procedimientos administrativos interno que permitan la verificación la información producida y/o recibida que conlleve, con absoluta seguridad, a establecer si es obligación a cargo de la entidad, la fuente de financiación para su pago y demás aspectos relacionados.

Si una vez surtido dicho procedimiento, se concluye que existe obligación de emitir el bono, debe proceder a reconocer contablemente la liquidación provisional del bono pensional, para el efecto debe registrar un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES

Una vez se emita el título, se debe reversar el anterior registro y proceder a reconocer la obligación mediante un débito en las subcuentas 510213 Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 5102 CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y un crédito en la subcuenta en la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000003361 del 18-02-2015

20152000033541 del 13-08-2015

20152000043461 del 17-11-2015

20152000044831 del 04-12-2015

1.42. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS – ACREEDORAS DE CONTROL

CONCEPTO 20152000003981 DEL 20-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMA	Creación cuenta en Cuentas de Orden – Subcuenta “Otros”

Doctora

CLAUDIA P. CARVAJAL MANTILLA

Contadora

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1409

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550005462, en la cual solicita la creación de una cuenta para reconocer en cuentas de orden las reservas presupuestales pendientes de ejecución al final del período contable, en consideración a que al utilizar la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución contra la cuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, el saldo de esta última excede el 5%.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar:

La Norma Técnica relativa a las cuentas de orden de control, párrafo 311 del Plan General de Contabilidad Pública dispone: “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.”

Por su parte las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, respecto de las Notas a los estados contables básicos, señalan: “375. **Noción.** Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades (...)

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

(...)

*381. **Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas.** Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)*

Así mismo, el numeral 11 del Procedimiento relativo a los estados, informes y reportes contables se refiere a la utilización de la subcuenta “Otros” así, “Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, efectivamente la entidad puede reconocer en cuentas de orden las actividades administrativas, bienes derechos y obligaciones que no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental pero sobre las cuales requiere tener seguimiento y control, conceptos que en el evento de no encontrarse una cuenta o subcuenta específica se reconocerá en la cuenta de Otros.

Por otra parte, si bien el Manual de Procedimientos señala que se solicitará la apertura de la cuenta que permita discriminar los conceptos incorporados en la subcuenta “Otros”, para no superar el 5%, dados los procesos de modificación de modelos contables y en consecuencia del Catálogo General de Cuentas que actualmente adelanta la CGN, no es posible atender su solicitud de creación de nuevas cuentas, en consecuencia, cuando el reconocimiento en la cuenta “otros” supera el 5% a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, deberá revelar en notas a los estados contables la información adicional, que permita a los usuarios de la información contable conocer la razón de las cifras comprendidas en la respectiva cuenta.

Ahora, es pertinente aclarar que en la subcuenta 939011-Contratos pendientes por ejecutar, pueden reconocerse, para efectos de control, los saldos de los contratos debidamente legalizados que al cierre del período contable no se han ejecutado totalmente, concepto diferente cuando de reservas presupuestales se trata, en donde a nivel de cuentas de orden, solamente las entidades que pertenecen al SIIF tuvieron la obligación de reportar la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES.

En consecuencia, por lo anotado no procede su solicitud para la creación de una cuenta para reconocer el monto de las reservas presupuestales en la contabilidad de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000018881 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras- Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los aportes entregados a un Patrimonio Autónomo denominado Fideicomiso-Programa de Vivienda Gratuita, a través de la suscripción de convenio interadministrativo

Doctor
NICOLAS CORSO SALAMANCA
Gerente General
Metrovivienda Bogotá D.C. (EIYC)
Bogotá, D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 2015-550-001044-2 de fecha marzo 11 de 2015, en la cual solicita orientación para unificar criterios en la aplicación de las disposiciones en materia contable relacionadas con el registro contable de las operaciones derivadas de los Convenios Interadministrativos suscritos con la Secretaría Distrital del Hábitat (SDHT) y verificar si el registro contable que ha realizado Metrovivienda se encuentra ajustado a la normas vigentes.

ANTECEDENTES

Informa en su petición lo siguiente:

Que el 27 de marzo de 2013, la Fiduciaria Colpatria y Metrovivienda suscribieron el contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración No. CDJ53-2013 (Matriz), con el objeto de: *“Administrar los predios que le sean transferidos por EL FIDEICOMITENTE GESTOR y/o LOS FIDEICOMITENTES APORTANTES, administrar recursos que le sean transferidos por la Secretaría del Hábitat y/o LOS FIDEICOMITENTES APORTANTES y/o METROVIVIENDA; administrar fondos o recursos que con ocasión de cumplimiento de obligación de los particulares o públicos de traslados VIS-VIP; adquirir y/o entregar suelo en proyectos de resorte de METROVIVIENDA o a través de Convenios Interadministrativos, entregar suelo y/o efectuar urbanismo y /o entregar recursos para efectuar el urbanismo, todo lo anterior como entrega de subsidios en especie que otorgue las entidades*

competentes, y/o en proyectos de particulares en asocio con Metrovivienda y/o la SECRETARIA DISTRITAL DEL HÁBITAT, de conformidad con las instrucciones que para tales efectos imparta el comité fiduciario...”.

Que el párrafo primero de la cláusula primera de dicho contrato estableció:

“Patrimonios Autónomos escindidos, diferentes y subordinados. EL PATRIMONIO MATRIZ, estará habilitado para constituir, en calidad de Fideicomitente, patrimonios autónomos diferentes y subordinados del matriz, destinados a cumplir con la finalidad que se determine en cada uno de éstos”. Así mismo, se estableció en el mencionado párrafo, que “en principio se estructurarían por cada proyecto específico asociados a lotes específicos y a los constructores respectivos, de acuerdo con las instrucciones que para el efecto establezca el COMITÉ FIDUCIARIO”.

Que con base en lo anterior, Metrovivienda suscribió el Convenio Interadministrativo No. 206 de fecha 28 de agosto de 2014, con la Secretaría Distrital del Hábitat, cuyo objeto es: *“Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros, con el fin de adelantar el desarrollo y construcción de unidades de vivienda de interés social prioritario en el marco del Plan de Desarrollo Distrital “Bogotá Humana”, por valor de VEINTICINCO MIL TRESCIENTOS CINCO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA MIL PESOS M/CTE. (\$25.305.280.000), para la construcción de MIL QUINIENTAS OCHENTA (1.580) Viviendas de Interés Prioritario (VIP) como subsidio en especie”.*

Que los recursos de la Secretaría Distrital del Hábitat asignados a la ejecución del Convenio, fueron incorporados al presupuesto de Metrovivienda tanto en el de rentas e ingresos como en el de gastos e inversión.

Que en el convenio interadministrativo, Cláusula Segunda - Valor, en su Parágrafo Cuarto, se especifica: *“Los recursos de este convenio no se constituyen en aportes de capital para METROVIVIENDA ni afectan su patrimonio”.* Y que así mismo, en la Cláusula Cuarta - Desembolso de los Recursos, en el Parágrafo Segundo dice: *“Teniendo en cuenta que los recursos provenientes del presente convenio serán transferidos a Patrimonios Autónomos como aportes de METROVIVIENDA, la SECRETARIA no adquirirá en ningún caso, la calidad de aportante dentro del mencionado Fideicomiso ni tendrá facultades administrativas o decisorias dentro del mismo”.*

Que así las cosas, los recursos de este convenio no se constituyen en aportes de capital para METROVIVIENDA ni afectan su patrimonio.

Que la empresa a corte 31 de diciembre de 2014 registró dicho valor en las Cuentas de Orden Acreedoras, cuyos registros contables fueron: débito a la cuenta 9915-Acreedoras de Control por Contra, subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión y crédito a

la cuenta 9355-Ejecución de Proyectos de Inversión, subcuenta 935501-Pasivos por valor de \$25.305.280.000; esto en razón al registro de las operaciones derivadas del convenio con la Secretaría Distrital del Hábitat, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental.

Adicionalmente, en desarrollo de la Mesa de Trabajo realizada en este Despacho el 24 de marzo de 2015, la cual contó con la participación de funcionarios del nivel directivo tanto de la Secretaría Distrital del Hábitat (SDHT) como de Metrovivienda (EIC) de Bogotá D.C., se analizó conjuntamente la realidad subyacente en relación con los Convenios Interadministrativos No. 206 y 268 de fechas 28 de agosto y 23 de diciembre de 2014, respectivamente, suscritos entre éstas entidades, donde se concluyó lo siguiente:

A. Que de conformidad con lo pactado, los recursos entregados por la Secretaría Distrital de Hábitat en cumplimiento de los acuerdos no constituyen aportes de capital ni pueden incrementar el patrimonio de METROVIVIENDA, por lo que tampoco deben considerarse como ingresos, transferencias o subvenciones a favor de esta empresa.

B. Que en el marco del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración número CDJ 53-2013 (Matriz) de fecha el 27 de marzo de 2013, suscrito entre la Fiduciaria COLPATRIA S.A. y METROVIVIENDA, donde esta empresa es la entidad fideicomitente y aportante, mientras que la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT no tiene relación contractual alguna con la Fiduciaria.

C. Que con base en la entrega de los recursos que realiza la Secretaría Distrital de Hacienda a la entidad Fiduciaria por cuenta de la Secretaría Distrital de Hábitat, ésta afecta la apropiación presupuestal de manera definitiva, es decir que con el giro de los dineros ejecuta el convenio respectivo.

D. Que Metrovivienda, de la misma forma que lo hace la Secretaría Distrital de Hábitat, ejecuta la apropiación presupuestal adicionada con los recursos provenientes del convenio en el momento en que la Secretaría Distrital de Hacienda entrega de los dineros a la Fiduciaria.

E. Que las partes intervinientes no tienen intereses opuestos (particulares o unilaterales), pues el objetivo principal es aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de adelantar actividades conjuntas en procura de atender necesidades de interés social prioritario en el marco delo establecido en el Plan de Desarrollo Distrital “Bogotá humana”.

F. Que Metrovivienda no persigue ni obtiene retribución o pago alguno como resultado del acuerdo pactado, dado que en las cláusulas del convenio no se determina la asignación de honorarios o comisiones a su favor como contraprestación por la actividad realizada.

G. Que el acuerdo o pacto suscrito entre las partes no se regula por las reglas y principios señalados en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública vigente en Colombia.

H. Que la ordenación del gasto público con cargo a los recursos le corresponde a Metrovivienda.

I. Que la entidad fiduciaria es la que adquiere los compromisos con cargo a los recursos del convenio, reconoce las obligaciones reales que surgen de tales compromisos y efectúa los pagos respectivos a los beneficiarios correspondientes.

J. Que los remantes de recursos en poder de la entidad Fiduciaria al finalizar la ejecución del convenio, en caso que ello ocurra, deben reintegrarse al Tesoro Central.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante Concepto del 30 de abril de 2008, Radicación No. 11001-03-06-000-2008-00013-00 (1881), Consejero Ponente: Enrique José Arboleda, señala:

"Es de la esencia del contrato o convenio interadministrativo, que cada una de las entidades partes contratantes realice los cometidos estatales a su cargo, pues es obvio que ninguna puede buscar fines públicos diferentes de aquellos que le fueron expresamente encomendados. En desarrollo de estos convenios, cada uno de los contratantes buscará ejecutar las tareas que le fueron asignadas, sin que esto signifique que necesariamente sea la misma, pues frecuentemente se trata de fines complementarios."

También resulta relevante señalar el criterio en relación con los Convenios interadministrativos emitido por la Contraloría General de la República en el Concepto 80112 – EE40091 de julio 17 de 2009, según el cual:

"Los contratos interadministrativos se distinguirían de los convenios interadministrativos en que en los primeros por regla general hay entre las partes intereses opuestos y buscan perseguir una retribución o pago, por el contrario en los segundos las partes tienen intereses comunes para lograr el cumplimiento de una finalidad estatal impuesta por la Constitución o la ley sin que por ello se reciba ningún pago o ventaja económica".
(Subrayado fuera de texto)

Los Convenios de la Administración revisten la forma de convenios interadministrativos cuando las partes que concurren a su celebración son las entidades a las que se refiere el artículo 2o. de la Ley 80 de 1993. Los “Convenios Interadministrativos” tienen respaldo en lo señalado por la Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, la cual establece la facultad de asociación entre entidades públicas en los siguientes términos:

"Artículo 95º.- Asociación entre entidades públicas. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El artículo 14 de la Ley 489 de 1998, dispone lo siguiente: *Artículo 14º.- Delegación entre entidades públicas. La delegación de las funciones de los organismos y entidades administrativos del orden nacional, efectuada en favor de entidades descentralizadas o entidades territoriales, deberá acompañarse de la celebración de convenios en los que se fijen los derechos y obligaciones de las entidades delegante y delegataria. Así mismo, en el correspondiente convenio podrá determinarse el funcionario de la entidad delegataria que tendrá a su cargo el ejercicio de las funciones delegadas.*

Estos convenios estarán sujetos únicamente a los requisitos que la ley exige para los convenios o contratos entre entidades públicas o interadministrativos.

El inciso primero del artículo 95 de la norma citada Ley 489 de 1998, señala que:

“Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos...”.

El artículo 149 del Decreto Ley 1421 de 1993 o Estatuto Orgánico de Bogotá Distrito Capital, preceptúa que el:

“Distrito, sus localidades y las entidades descentralizadas podrán celebrar contratos, convenios y acuerdos previstos en el derecho público y en el derecho privado que resulten necesarios para el cumplimiento de sus funciones, la prestación de los servicios y la construcción de las obras a su cargo. En tales contratos, convenios o acuerdos se deberán pactar las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren convenientes y necesarias para asegurar su ejecución, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la Ley y el orden público”.

En relación con el Convenio Interadministrativo No. 206 de fecha 28 de agosto de 2014, suscrito por METROVIVIENDA con la Secretaría Distrital del Hábitat, el objeto del mismo se fijó en la Cláusula Primera, donde establece:

“PRIMERA. OBJETO: *Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de adelantar el desarrollo y construcción de unidades de vivienda de interés social prioritario en el marco del plan de desarrollo distrital “Bogotá humana”.*

En el Parágrafo cuarto de la cláusula Segunda (Valor) se estableció:

“PARÁGRAFO CUARTO: *Los recursos de este Convenio no se constituyen en aportes de capital para METROVIVIENDA ni afectan su patrimonio.”(Subrayado fuera de texto)*

En la Cláusula Cuarta. Desembolso de los recursos, se estipula:

“La Secretaría Distrital del Hábitat realizará el giro del CIEN POR CIENTO (100%) de los recursos establecidos en la cláusula segunda del presente convenio, previo la incorporación de los mismos en el presupuesto de METROVIVIENDA, en la forma que le indique METROVIVIENDA, a favor de:

- 1. El Patrimonio Autónomo Matriz constituido en virtud del contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Administración, Inversión y Pago CDJ 053 de 2013 suscrito entre Metrovivienda y la SOCIEDAD FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.*
- 2. El Patrimonio Autónomo Subordinado Idipron, constituido en virtud del contrato de Fiducia suscrito entre Metrovivienda y la SOCIEDAD FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.*
- 3. Demás Patrimonios Autónomos que se deriven del Patrimonio Autónomo Matriz o que se generen en el marco de la ejecución del presente convenio.*

Lo anterior, debido a que para contratar la elaboración de estudios, diseños, licencias, obras de urbanismo y construcción de los proyectos VIP, se requiere adelantar procesos de contratación que deben contar con la disponibilidad del 100% de los recursos al momento de llevar a cabo las respectivas convocatorias.

En el Parágrafo Segundo de la cláusula anterior, se acordó lo siguiente:

“PARÁGRAFO SEGUNDO: *Teniendo en cuenta que los recursos provenientes del presente convenio serán transferidos a Patrimonios Autónomos como aportes de METROVIVIENDA, la SECRETARÍA no adquirirá, en ningún caso, la calidad de aportante*

dentro del mencionado Fideicomiso ni tendrá facultades administrativas o decisorias dentro del mismo”.(Subrayado fuera de texto)

En la Cláusula Sexta. Obligaciones de la partes, establece:

“En virtud del presente convenio, las partes adquieren las siguientes obligaciones:

6.1. LA SECRETARÍA DISTRITAL DEL HÁBITAT (SDHT):

- 6.1.1.** *Aportar los recursos que se señalen en el presente convenio.*
- 6.1.2.** *Convocar y presidir el Comité de Seguimiento.*
- 6.1.3.** *Participar en las reuniones técnicas, administrativas y financieras que se requieran a fin de dar cumplimiento al objeto del presente convenio.*
- 6.1.4.** *Definir los criterios para vincular los hogares que cumplan los requisitos para acceder al Subsidio Distrital de Vivienda en Especie en los proyectos VIP que se desarrollen en la ejecución del presente convenio, como insumo para las respectiva convocatorias que adelante METROVIVIENDA*
- 6.1.5.** *Vincular hogares que cumplan con los requisitos para acceder al Subsidio Distrital de Vivienda en Especie, en los proyectos VIP que se construyan durante la ejecución del presente Convenio.*
- 6.1.6.** *Suministrar oportunamente todos los documentos necesarios en el marco de la ejecución del presente convenio.*
- 6.1.7.** *Cumplir los compromisos y obligaciones que surjan en el desarrollo del presente convenio.*
- 6.1.8.** *Participar activamente en las reuniones de coordinación que se requieran durante la ejecución del presente convenio.*

(...)

- 6.1.12.** *Las demás que se requieran para la debida ejecución del presente Convenio.*

La Cláusula Décima Segunda, Exclusión de la relación laboral dispone:

“El presente Convenio no genera relación laboral entre LA SECRETARÍA y el personal, vinculado laboralmente o contratado, por METROVIVIENDA para la ejecución del mismo, y sus actos se ejecutarán bajo la responsabilidad y riesgo de METROVIVIENDA”.

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, los párrafos 62, 73, 104 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, señalan:

“62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de

su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...)". (Subrayado fuera de texto)

73. El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública. (Subrayado fuera de texto)

104. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad". (Subrayado fuera de texto)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

En la regulación de tipo específico, el numeral 29, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, en referencia a la Fiducia mercantil con recursos de otras entidades contables públicas, establece:

"Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de fiducia mercantil en la que esta última entidad participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través de fiducia mercantil, acredita la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de fiducia mercantil. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información para actualizar los derechos en fideicomiso. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, como: “el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. (...)”.

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, como: “el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros”.

También, la dinámica de la cuenta señala que de debita con: “2. El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos”, y se acredita con: “1. El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como: “el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos”. (Subrayado fuera de texto)

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como: “el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

La Contaduría General de la Nación, mediante Doctrina ha señalado en distintas oportunidades, que el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de la ejecución de un convenio entre dos o más entidades en los que una de las partes entrega

recursos a la otra, dependerá de las cláusulas estipuladas en el mismo, en la medida en que éstas señalan el objeto y el alcance del mismo, los derechos y obligaciones de las partes, la titularidad de los recursos, el responsable de la ejecución del objeto contractual, periodicidad y formalidades para su legalización y amortización, entre otros aspectos, que analizados a la luz de las disposiciones tanto del Marco Conceptual, como del Catálogo General de Cuentas y de los procedimientos, brindan los elementos de juicio que permiten formular los registros contables de las transacciones correspondientes.

Cuando las cláusulas del mismo no hayan definido aspectos todos sustanciales para determinar la realidad subyacente, corresponde a las entidades participantes definir los detalles pendientes de tal forma que se pueda prescribir adecuadamente el tratamiento contable correspondiente.

Bajo este parámetro, las entidades han acordado que el Gasto público social derivado de la ejecución corresponde a la Secretaría Distrital de Hábitat y que Metrovivienda actúa únicamente como un intermediario para el cumplimiento de los objetivos a cargo de la primera.

Que con base en lo señalado en los antecedentes y consideraciones antes anotadas se concluye que los recursos y bienes que METROVIVIENDA administra y ordena su ejecución por cuenta de la Secretaría Distrital de Hábitat a través del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración número CDJ 53-2013 (Matriz) de fecha el 27 de marzo de 2013, suscrito entre la Fiduciaria COLPATRIA S.A., para la ejecución de las actividades acordadas en el convenio objeto de consulta, deben controlarse en cuentas de orden acreedoras.

Por lo tanto, una vez, METROVIVIENDA, sea notificada del traslado de los recursos al patrimonio autónomo suscrito con la Fiduciaria COLPATRIA S.A constituido a su nombre, debe reconocer un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración – Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En el momento en que la fiduciaria informe que ha realizado los pagos ordenados por METROVIVIENDA, con cargo a los recursos del patrimonio autónomo que se encuentra a su nombre, la entidad debe proceder a disminuir los recursos recibidos de los aportantes, mediante un débito en la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración – Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db). Igualmente, le corresponde acumular en su contabilidad, la información

total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados. Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430 SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Con la entrega al beneficiario, registrará un débito subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430 SUBSIDIOS ASIGNADOS, con un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Es importante aclarar que las operaciones recíprocas que se producen entre las partes intervinientes en el convenio no deben reportarse en el Formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS, dado que la Secretaría Distrital de Hábitat reconoce los recursos entregados en una cuenta de balance y METROVIVIENDA, quién actúa como ejecutora, efectúa el reconocimiento en cuentas de orden. En consecuencia, no es pertinente que los mismos sean considerados recursos del METROVIVIENDA.

También es oportuno señalar que el Patrimonio Autónomo constituido es un medio, y por tanto las partes intervinientes para sus informes y reportes se referirán a METROVIVIENDA, como ente ejecutor del proyecto y a su vez el fideicomitente, de acuerdo a las condiciones pactadas en el convenio suscrito, en la medida que en éstos se señalan, entre otros aspectos, los derechos y obligaciones de las partes, los plazos, las formas de pago, el uso que se le da a los recursos y la forma de entrega.

Finalmente, con base en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación sólo tiene competencias legales para pronunciarse sobre los asuntos relacionados con la regulación contable que expide, razón por la cual no es viable conceptuar sobre el ingreso físico de los elementos adquiridos a la dependencia por usted denominada Almacén, toda vez que ello corresponde a la esfera administrativa de cada entidad.

CONCEPTO No. 20152300030921 DEL 21-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMA	Bienes recibidos por contrato de comodato de una empresa privada

Doctora
DORA EMILIA PERICO GÓMEZ
Profesional
Ministerio de Educación

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550- 002985-2, en la que solicita orientación sobre el registro de un contrato de comodato con una empresa privada, donde una empresa privada le prestan al ministerio módems para que sean utilizados por los estudiantes en el desarrollo de las pruebas PISA, y luego se devuelven.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 307 y 311 del Plan General de Contabilidad Pública, al determinar la Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, establecen lo siguiente:

*“307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades

administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. (Subrayado fuera de texto).

Para la revelación de este tipo de operaciones, el Catalogo General de Cuentas del RCP, incorporó la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, con la siguiente descripción:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los bienes recibidos por el ministerio cumplen con la característica de ser una operación realizada por la entidad con terceros, pero no afectan su situación financiera, razón por la cual, dichos activos deben ser controlados registrando un debito en la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta, de la cuenta 9346- BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20152000035281 DEL 02-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las erogaciones por concepto de “Estudios y Proyectos” y su relación con los costos y gastos originados en la ejecución de proyectos de inversión

Doctor
HENRY HUMBERTO VILLAMARIN SERRANO

Subdirector de Gestión Corporativa y Control Disciplinario
Departamento Administrativo del Servicio Civil – Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de julio de 2015, radicada con el número 2015-550-003590-2 donde solicita concepto en relación con el registro contable de las erogaciones efectuadas a los proyectos de inversión, manifestando lo siguiente:

“El Departamento Administrativo del Servicio Distrital al cierre de la vigencia 2014, en cumplimiento de sus objetivos contaba con tres proyectos de inversión a saber:

- *Proyecto 692 - Estructuración - Fortalecimiento y Dignificación Técnico - Humana del Empleo Público en el Distrito Capital*
- *Proyecto 744 - Fortalecimiento de los sistemas de gestión en el DASCD con componentes TIC's*
- *Proyecto 939 - Implementar En las Entidades Distritales 1 Herramienta De Fomento De La Cultura De Probidad Y Transparencia, A Través De Estrategias Lúdicas, Para Fomentar En Los Servidores Públicos Distritales La Aplicación De Los Valores De Probidad, Respeto, Vocación De Servicio Y Trabajo En Equipo.*

Para cumplir con las metas propuestas en dichos proyectos, el Departamento durante la vigencia 2014 suscribió diferentes contratos, que en la mayoría de los casos corresponden a contratos de prestación de servicios de apoyo a la gestión, contrato de prestación de servicios profesionales y contratos de suministros, tal como se evidencia en el reporte de registros presupuestales adjunto en tres (3) folios a esta comunicación.

Es de precisar que los recursos asignados a los proyectos de inversión corresponden al presupuesto de inversión del Departamento.

Ahora bien, en el Informe de Auditoría Gubernamental Modalidad Regular, efectuado por la Contraloría de Bogotá al Departamento Administrativo del Servicio Civil Distrital para la vigencia 2014, fue encontrado entre otros, el siguiente hallazgo administrativo, del cual se solicita el procedimiento a seguir para subsanar los posibles errores cometidos, por cuanto quedaron en el Plan de Mejoramiento vigencia 2015, suscrito por el Departamento con el ente de control.

77.1.1.1. Hallazgo Administrativo:

“Del análisis a la cuenta 9390 Cuentas de Orden Acreedoras-Acreedoras de Control con un saldo a 31 de diciembre de 2013 de \$368.2 millones, se observó que la entidad registró en esta cuenta, las erogaciones efectuadas de los proyectos de inversión, lo que significa que no se afectó la cuenta de gastos, contrario a lo que establece el Plan General de la Contabilidad Pública, cuando dispone en la cuenta de gastos generales la cuenta 521106- Estudios y Proyectos”.

En consecuencia, el saldo presentado en las cuentas de orden se encuentra sobreestimado en cuantía de \$368.2 millones y una subestimación en la cuenta 5211 por el mismo valor, situación que afecta el Estado de Actividad Financiera y Económica y por ende el Resultado del ejercicio al culminar la vigencia 2014.

La anterior situación trasgrede lo establecido en el Plan General de la Contabilidad Pública, en los numerales 2.8 (Registro), 2.7 (Características cualitativas de la información contable pública, Confiabilidad, Razonabilidad, Objetividad, numeral e) y g) del artículo 2 de la Ley 87 de 1993”.

Frente al hallazgo en mención, la entidad dio respuesta al ente de control en los siguientes términos:

“El Departamento Administrativo del Servicio Civil siempre se ha caracterizado por reconocer y revelar sus transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de acuerdo con la normatividad vigente en el Plan General de Contabilidad Pública, aplicando sus propósitos, principios y por su puesto cada una de las características cualitativas de la información contable generada en el Departamento.

Es así que los gastos ocasionados por los Proyectos de Inversión del DASCD son registrados en la cuenta 5211 Gastos Generales de Operación que con corte a 31 de diciembre de 2014 mostraba un saldo de \$1.263.9 millones, compuestas por las subcuentas 521109 Comisiones, Honorarios y Servicios con un saldo de \$461.8 millones y la subcuenta 521152 Organización de Eventos con un saldo de \$802.1 millones.

En la cuenta 5211 Gastos Generales de Operación se reflejan los gastos de operación, por concepto de eventos de bienestar a los funcionarios del Distrito, pagados por el rubro presupuestal de gastos de inversión de los proyectos 692- Estructuración Fortalecimiento y Dignificación Técnica - Humana del empleo público del Distrito Capital, 744- Fortalecimiento de los Sistemas de Gestión en el Departamento Administrativo del Servicio Civil Distrital con Componentes TIC'S y 0939-El servicio, Actitud de Vida con Probidad, así como los gastos de operación

en que ha incurrido el Departamento por concepto de Honorarios y Servicios que tiene la entidad de acuerdo con su misión, Plan de Desarrollo y funciones, tal como lo establece el Régimen de Contabilidad Pública y como se puede evidenciar en los Estados Contables con corte a 31 de diciembre de 2014.

Así mismo, en la cuenta 5202 Sueldos y salarios de la subcuenta 5250201 Sueldos de Personal, la cual asciende a \$913.1 con corte a 31 de diciembre de 2014, se registran los gastos de nómina de los funcionarios de planta temporal que se financian con el Proyecto de Inversión 692-Estructuración Fortalecimiento y Dignificación Técnica - Humana del empleo público del Distrito Capital.

Es de aclarar que los registros plasmados en la cuentas de orden como en el caso de la cuenta 9390 Cuentas de Orden Acreedoras Control (CR) de la subcuenta 939011 Contratos Pendientes de Ejecución con saldo a 31 de diciembre de 2014 por (\$368.2) millones, reflejan el saldo de los contratos pendientes de ejecución de las reservas, subcuenta 93901101 por valor de (\$105.2) y de los contratos de actual vigencia, subcuenta 93901102 por valor de (\$262.9), tanto de gastos de funcionamiento o generales como de los proyectos de inversión, permitiendo al DASCDC ejercer control administrativo sobre las obligaciones, el cual se va disminuyendo o amortizando a medida que dichos contratos se van ejecutando hasta llegar al 100%. La contrapartida de la cuenta 9390 se refleja en la cuenta 9915 Acreedoras de control por contra (DB) de la subcuenta 991590 Otras Cuentas Acreedoras de Control con saldo a 31 de diciembre de 2014 por \$368.2 millones.

(...)”

Sin embargo, aunque la entidad plasmó en su respuesta el procedimiento de registro de las erogaciones que tienen que ver con la ejecución de los contratos que corresponden a la materialización del presupuesto de los proyectos de inversión y allegó los respectivos soportes, el ente de control insistió en:

“(...) la información contable, no refleja en la cuenta 5211, las erogaciones que tienen que ver con la ejecución de los contratos que corresponden a la materialización del presupuesto de los proyectos de inversión, pues, la entidad, los está registrando en las cuentas de Orden 9390, es decir, no existe registro alguno en la cuenta 521106 Estudios y Proyectos, como lo establece el Plan General de la Contabilidad Pública. En consecuencia, se ratifica el presente hallazgo administrativo, el cual deberá formar parte del plan de mejoramiento que suscriba la entidad”.

Teniendo en cuenta el caso anteriormente expuesto, el cual dio lugar al hallazgo citado en el presente escrito, se solicita:

7. *Concepto y procedimiento contable a seguir, sobre el registro contable de las erogaciones efectuadas a los proyectos de inversión, con el fin de subsanar dicho hallazgo, si hay lugar a ello.*
8. *¿En qué casos se debe utilizar la cuenta 521106 Estudios y Proyectos, mencionada por el ente de control?*

CONSIDERACIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

De otro lado, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 357 de 2008, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, en el punto 3.2 del Anexo a la misma, se indica lo siguiente:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.
(Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública, respecto de las características cualitativas que debe poseer la información contable pública para satisfacer las necesidades de diferentes usuarios y partes interesadas, en los párrafos 102, 104 y 105 señala:

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 116, señala los principios de contabilidad pública, indicando lo siguiente:

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

En los párrafos 282, 285 y 286 el Plan General de Contabilidad Pública, define los gastos en general, los gastos administrativos y los gastos operacionales así:

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.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas

En relación con la clasificación de las actividades en operacionales y no operacionales, el párrafo 261 de la norma contable pública, señala:

261 Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto)

Si bien es cierto, el Régimen de Contabilidad Pública no define específicamente los gastos por concepto de Estudios y proyectos, es posible hacerse un juicio profesional para dar respuesta a su cuestionamiento a partir de lo señalado en el Capítulo VI del Manual de Procedimientos, referido al "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de intangibles", que en el numeral 6 establece:

3. ACTIVOS INTANGIBLES DESARROLLADOS

Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial. (Subrayado fuera de texto)

El Manual de Procedimientos del régimen de contabilidad Pública, en el Capítulo IV referido al “Manual para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos”, en el inciso segundo del numeral 5, señala lo siguiente:

5. INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

(...)

(...) Numeral 5. La etapa de exploración comprende las actividades relativas a la búsqueda de reservas de recursos naturales no renovables. Incluye la realización de estudios, así como la perforación y excavación de yacimientos. Los estudios y proyectos adelantados en esta etapa se reconocen como gasto.

(...)

En tanto que el Procedimiento contable antes citado, en inciso primero del numeral 7, establece:

7. OTRAS EROGACIONES EN LA ETAPA DE EXPLORACIÓN

Los estudios en etapa de exploración, es decir, los tendientes a determinar si las zonas analizadas contienen o no recursos naturales no renovables en cantidades comercialmente explotables se reconocen como gasto, dado que no es factible relacionar directamente dichas erogaciones con la adquisición o descubrimiento de reservas específicas o identificables, por el período que transcurre entre el inicio de estudio y su ejecución. Para el efecto, se debita la subcuenta 521106-Estudios y proyectos, de la cuenta 5211-GENERALES y se acredita la subcuenta del activo y/o pasivo que corresponda. (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, el párrafo 2° del Numeral 5. Registro contable del reconocimiento como gasto, del capítulo VI Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, indica:

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106-Estudios y proyectos o 521106 Estudios y proyectos, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.

La Contaduría General de la Nación, mediante concepto 20142000010431 de abril 25 de 2014, al aclarar el tratamiento contable que procede para reconocer erogaciones por concepto de investigación y desarrollo (ID) que no son capitalizables, señaló lo siguiente:

“Por otra parte, para el caso de la información obtenida producto de las investigaciones adelantadas por la Agencia, deben identificarse las fases de investigación y desarrollo, a efectos de que los desembolsos de la primera fase se reconozcan contablemente como gastos, y los de la fase de desarrollo, que

corresponden a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial, se reconozcan como activo, siempre y cuando se cumplan los criterios generales expuestos en el primer párrafo de las conclusiones de este concepto, cuyo registro procede debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo de pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible; y en caso contrario, deberá reconocerse como gasto la subcuenta 511106 o 521106 Estudios y proyectos, de las cuentas 5111 o 5211 GENERALES, según estén relacionados con aspectos de administración o de operación."

(Subrayado fuera de texto)

Respecto del reconocimiento de eventos en Cuentas de Orden, el párrafo 361 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Régimen de Contabilidad Pública establece los criterios generales que orientan la aplicación del juicio profesional por parte de operadores del sistema contable público. Así las cosas, frente a la primera de las cuestiones consultadas, se debe tener en cuenta que no existe un único procedimiento contable para el registro de actividades ejecutadas con cargo a las apropiaciones presupuestales destinadas al cumplimiento de los proyectos de inversión previstos en un Plan de Desarrollo, por cuanto de su realización, además de activos, también pueden percibirse costos o gastos, los cuales se clasificarán indistintamente dependiendo de su naturaleza, origen e impactos, entre otros aspectos.

En consecuencia, deben proceder a evaluar los registros contables de cara a los siguientes criterios:

Serán Gastos de administración, la porción de las erogaciones destinadas a cubrir las actividades de dirección, planeación y apoyo; se reconocerán como Gastos de operación, la porción de los desembolsos destinados a cubrir la operación básica principal de la entidad; y solamente se reconocerán como Gasto público social, aquellos que estén orientados a la solución de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los destinados al bienestar general y al mejoramiento de

la calidad de vida de la población, dentro del marco de las disposiciones legales. Solamente se reconocerán Activos, cuando se obtengan recursos tangibles o intangibles de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o de beneficios económicos futuros a favor de la entidad, que se puedan medir con fiabilidad y que se puedan asociar claramente con alguno(s) de los diferentes elementos que componen los activos.

En la mayoría de los casos, una entidad contable pública reconocerá gastos por concepto de “Estudios y proyectos”, cuando los elementos tangibles o intangibles obtenidos en desarrollo de la ejecución de actividades en investigación y desarrollo no cumplen las condiciones básicas esenciales para su reconocimiento como activos. Por defecto, todas las acciones relacionadas con la fase de investigación, que consiste en el desarrollo de estudios originales y planificados realizados por una entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, deben reconocerse como gastos. Las erogaciones en la fase de desarrollo, que comprende la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial, cuando no sean capitalizables, también se reconocerán como gastos por el concepto antes citado.

Ahora bien, todas las entidades contables públicas, en desarrollo de las competencias que les han sido asignadas y lo previsto en la Resolución 357 de 2008, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, además de los registros en cuentas del balance y los resultados previstos en el Régimen de Contabilidad Pública, también pueden documentar y adoptar políticas o prácticas contables para reconocer y revelar paralelamente en cuentas de orden todas las erogaciones ordenadas con cargo a las apropiaciones presupuestales destinadas a la ejecución de proyectos de inversión, cuando considere que ello, además de contribuir a lograr una información confiable, relevante y comprensible, le permite ejercer un mejor control de tales operaciones.

Por lo anterior, frente a los hallazgos reportados por el órgano de control fiscal, para cada erogación realizada, a la entidad le corresponde identificar de forma cronológica y sistemática cada evento, precisando la forma como ha sido calificado en las cuentas de resultado.

CONCEPTO No. 20152000045731 DEL 16-12-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento títulos judiciales

Doctor
RUBEN DARIO CARVAJAL PARDO
Contador
SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE -SENA
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 20155500055562, en la cual formula la siguiente consulta:

“En virtud de la Jurisdicción de Cobro Coactivo con que cuenta la Entidad, algunos deudores han constituido Depósitos Judiciales a favor del SENA, en donde el custodio es el Banco Agrario, tal como lo señala la norma legal.

Como quiera que estos dineros son consignados a título de garantía se ha abierto la cuenta de Depósitos Judiciales en el Banco Agrario, que a nuestro entender no son de la Entidad sino que son una garantía y por ende no se encuentran registrados dentro de los Estados Financieros de la Entidad.

En desarrollo de la Auditoría realizada por la Contraloría General de la República a los Estados Financieros de nuestra Entidad a diciembre 31 de 2014, se determina incertidumbre en la cuenta 245503 y en las cuentas 9301 y 9915 “por inobservancia de lo establecido en el Régimen Contable sobre el reconocimiento, razonabilidad y universalidad de la información contable y el registro en las cuentas respectivas de conformidad con la dinámica de las cuentas, situación que genera incertidumbre en la cuenta 245503 Depósitos Judiciales, su estimación(Sic) de las cuentas de control 9301 y 9915 Bienes y Derechos recibidos en garantía (...)”

En el entendido de que el SENA, aplica la normatividad impartida por la Contaduría General de la Nación, requerimos de un pronunciamiento por parte de ustedes respecto a cuáles son las pautas que se deben tener en cuenta para realizar el proceso contable del registro y causación de los Depósitos Judiciales constituidos a favor del SENA en desarrollo de la Jurisdicción Coactiva.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación se pronunció mediante los conceptos 20132000051971 del 29-10-13, dirigido a la Doctora María Eugenia Quintero Gómez, Coordinadora Grupo de Contabilidad Superintendencia Nacional de Salud (SNS), el cual en sus conclusiones señaló:

“La información contable debe atender a las características cualitativas de razonabilidad y universalidad, es decir que las cifras presentadas se ajusten a la realidad de los hechos económicos e incluyan la totalidad de las operaciones, por lo que es necesario que la entidad incorpore en los estados contables la información relacionada con los Títulos judiciales en garantía por las deudas pendientes de pago, acreditando la subcuenta 930102- Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, con débito a la subcuenta 991524-Bienes y derechos recibidos en garantía, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, hasta cuando se haga efectivo o se devuelva al deudor.”

También expidió el concepto No. concepto No.20132000050391 del 15-10-13, dirigido a la doctora ALEXANDRA CHARRIA HURTADO Coordinadora Grupo Contabilidad de la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca Santiago de Cali, Valle del Cauca, el cual concluyó:

“Los títulos judiciales que se constituyen por embargos decretados dentro del proceso de cobro coactivo realizado por la entidad contable pública, en contra de terceros y en poder de la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC, son objeto de control en las cuentas de orden acreedoras mientras se surte los efectos jurídicos, debiendo registrarse mediante un débito en subcuenta 991524-Bienes y derechos recibidos en garantía, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 930102-Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, si se advierte que el embargo es una medida cautelar que tiene como finalidad asegurar que no se disponga de los bienes del deudor, con los cuales se pretende cubrir sus obligaciones, convirtiéndose en consecuencia en una garantía para la entidad que decretó el embargo por la vía del cobro coactivo”.

Se anexan copia de los anteriores conceptos por ser aplicables al caso planteado en esta consulta.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el SENA debe controlar en cuentas de orden el valor de los títulos judiciales constituidos en el Banco Agrario, en virtud del proceso de Cobro Coactivo que adelanta la entidad, acreditando la subcuenta 930102- Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, con

débito a la subcuenta 991524-Bienes y derechos recibidos en garantía, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, hasta cuando se haga efectivo el título.

Una vez se haga efectivo el título, y se consignen los recursos en las cuentas del SENA, el SENA reconocerá la extinción del derecho objeto de cobro coactivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 14-DEUDORES, donde se encuentran reconocidos estos derechos, y simultáneamente cancela los saldos registrados en las cuentas de orden.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000033951 del 19-08-2015

20152000038141 del 08-10-2015

20152000039231 del 21-10-2015

20152000043991 del 23-11-2015

20152000044731 del 03-12-2015

1.43. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO 20152000000331 DEL 15-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Establecer el momento en el cual el Ministerio de Minas y Energía debe revelar la información de Reservas y agotamiento de Gas y de Hidrocarburos, teniendo en cuenta que en la actualidad a 31 de diciembre se registra de manera preliminar y su valor definitivo es registrado en el mes abril del año siguiente.

Doctora
MARÍA TERESA PARDO CAMACHO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Ministerio de Minas y Energía
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2014-550-004123-2, en la cual consulta *“...el momento en que el Ministerio debe revelar la información de Reservas y agotamiento de Gas y de Hidrocarburos ya que estas reservas se están registrando de manera preliminar a 31 de Diciembre de cada año y su valor definitivo es registrado en el mes de abril del siguiente año, de acuerdo a la normatividad vigente que existe para tal fin”*.

Lo anterior teniendo en cuenta la observación formulada por la Contraloría General de la República como resultado de la Auditoría Integral a los estados financieros, que dice:

“Observación No 07. “Recursos Naturales no Renovables en explotación — Yacimientos”. Observación Administrativa.

La cuenta de Recursos naturales no Renovables — Yacimientos presenta incertidumbre en el saldo al cierre de la vigencia 2013, por cuanto el Decreto 2767 de 2008, en su artículo 2, modifica el inciso 1 de! artículo 4 del Decreto 727 de 2007, el cual señala: *“A partir del año 2009 la Agencia Nacional de Hidrocarburos — ANH deberá enviar al Ministerio de Minas y Energía, dentro de los ciento veinte (120) días calendario posteriores al inicio de cada año, la información correspondiente a los volúmenes de las reservas probadas de hidrocarburos del propiedad de la Nación y el pronóstico de producción por cada campo, con el fin de que el ministerio de Minas y Energía calcule y registre el valor de las reservas probadas de hidrocarburos de propiedad de la Nación.”*

Lo anterior indica que el cálculo definitivo de la cuenta mencionada se efectúa cuatro meses después del cierre de cada vigencia, con lo cual los saldos que deben ser reflejados en el Balance General, de la cuenta antes mencionada, no corresponden a la realidad económica y financiera del periodo auditado.

Se observa que el cálculo del año 2012 de la cuenta yacimientos y su correlativa *“agotamiento”*, fue registrado en la contabilidad del Ministerio en el mes de Junio de 2013, por tanto al cierre de la vigencia 2013, los estados financieros no tienen la información cierta real de dichas cuentas.

Por tanto se evidencia que las fechas establecidas en dichos decretos, contravienen lo estipulado en el Manual de Procedimientos Contables en donde se indica que *“En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de les entidades públicas estarán en contra vía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”*.

Sobre el particular la entidad expresa:

“El Ministerio de Minas y Energía ha efectuado los registros de la información de los Recursos Naturales no Renovables en explotación - Yacimientos — a Diciembre 31 de 2013 se registró de acuerdo a lo estipulado en el Decreto 324 de 3 de Febrero de 2010, en su artículo 4, el cual establece: (Ver copia anexa)

La Agencia Nacional de Hidrocarburos -ANH- deberá enviar al Ministerio de Minas y Energía, junto con los soportes, dentro de los ocho (8) primeros días del mes de febrero de cada año, con corte a 31 de diciembre de la vigencia anterior, la información preliminar correspondiente a los volúmenes de las reservas probadas de hidrocarburos de propiedad de la Nación y el pronóstico de producción por cada campo, para lo cual deberá adelantar el procedimiento de que trata el artículo 3° del presente Decreto, incluido el cálculo de precios de mercado, de tal forma que el Ministerio de Minas y Energía pueda realizar los registros respectivos en el Balance General de la Entidad.

Igualmente, la Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH - deberá enviar al Ministerio de Minas y Energía, dentro de los ciento veinte (120) días calendario posteriores al inicio de cada año, la información ajustada de que trata el inciso anterior. Una vez el Ministerio de Minas y Energía reciba dicha información, procederá a realizar los respectivos ajustes contables que se generen.”

La razón básica para que el registro contable se efectúe de manera provisional es porque a diciembre 31 de cada año no se tiene la información definitiva y se hace necesario recibir las cifras consolidadas definitivas.

La industria petrolera debe reportar las cifras definitivas del año anterior, una vez se surtan los procesos de certificación y aprobación de estados financieros de cada una de las empresas del sector en mención, proceso que se efectúa aproximadamente en el mes de Marzo del año siguiente año, razón por la cual no tienen la información definitiva a 31 de diciembre del año corriente.

De otra parte y de acuerdo a información recibida de la Dirección de Hidrocarburos (ver copia anexa), no es posible obtener la información consolidada definitiva de cada uno de los campos para ser registrada a Diciembre 31 de cada año, por cuanto la información de las diferentes empresas no la tienen para esa fecha, debido a lo dispendioso de su consecución y consolidación, razón por la cual se hizo necesario que se expidiera el Decreto 324 de 2010, autorizando la ampliación de los plazos para su consecución”.

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

CONSIDERACIONES

Los párrafo 61, 62, 63, 64, 117, 121, 124, 337 y 338 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, señalan:

“61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...)

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...)

63. La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. (...)

64. La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública, tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, amortizaciones y provisiones, ajustes, las operaciones de cierre y de consolidación, y los eventos asociados a fenómenos fortuitos con impacto en los bienes, derechos y obligaciones.

(...)

117. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

(...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y

reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.

(...)

124. Hechos Posteriores al Cierre. La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

(...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. *Noción.* Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad". (Subrayado fuera de texto)

Por último, el párrafo 100, del Plan General de Contabilidad Pública, expresa que "Las características cualitativas de la información contable pública, constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información".

Subsecuentemente, el párrafo 104, señala la Razonabilidad de la información contable pública como componente de la característica de Confiabilidad, cuando ésta refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. Así mismo, el párrafo 105, señala que "La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, (...), sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (...)". Finalmente, el párrafo 106, establece que "La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su

razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, (...). (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, los literales a), e) y g) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, en atención a los principios constitucionales que deben caracterizar la administración pública, establece como objetivos del Sistema de Control Interno, *“Proteger los recursos de la organización buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación”,* en consonancia con el artículo 269 de la Constitución Política cuando establece que *“En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, (...)*”.

Por su parte, el numeral 1.1 de la Resolución 357 de 1998 *“Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”,* define el Control Interno Contable como el *“Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública”*. (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, la resolución señala que *“(…) Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”*. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones es atendiendo lo dispuesto en los principios, las normas técnicas y los procedimientos contables, así como la estructura, descripción y dinámica del Catálogo General de Cuentas.

En consecuencia, el momento en que el Ministerio debe reconocer y revelar la información sobre Reservas y agotamiento de Gas y de Hidrocarburos debe atender los principios de contabilidad de Devengo o causación y período contable, conducen a el registro de los hechos, operaciones y transacciones, debe efectuarse en forma tal que su efecto quede recogido en los Estados financieros del respectivo período contable al que pertenecen.

Es preciso advertir que en razón del gran impacto que representa el reconocimiento de las reservas de hidrocarburos, tanto a nivel del Ministerio como en el Balance General Consolidado de la Nación, es imperioso que se adopten las medidas administrativas pertinentes, a efectos que se pueda dar cumplimiento al registro en oportunidad de los movimientos y stocks de estos recursos.

Ahora bien, para aquellos casos en que se dificulta el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones en el momento en que suceden, la regulación contable provee un instrumento que permite su reconocimiento con posterioridad, cual es el contemplado en la norma técnica sobre Hechos posteriores al cierre. En consecuencia, dado que el Decreto 2767 de 2008 no establece como plazo el 30 de abril, sino un período de tiempo de 120 días, durante el cual se puede reportar la información, es pertinente que se llegue a acuerdos con el proveedor de la información, para que exista un flujo oportuno de la información respectiva.

CONCEPTO No. 2015200000691 del 23-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

Doctora
ZULMA YADIRA ALAYÓN GARCÍA

Gerente General
 Empresa de Servicios Públicos de la Calera-ESPUCAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000070-2 en la cual manifiesta:

“La Empresa de Servicios Públicos de La Calera — ESPUCAL ESP — fue creada como una empresa Industrial y Comercial de orden Municipal, dotada con personería jurídica, capital independiente y autonomía administrativa, que actualmente cuenta con unos activos de más de cuatro mil millones de Pesos M/cte (4.000.000.000.00) e Ingresos de más de Dos Mil Millones de Pesos M/cte (2.000.000.000.00), adicional tiene una planta de personal de 40 empleados y es vigilada por Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y rinde informes a La Contaduría General de la Nación, La Contraloría General de la Republica y La Contraloría Departamental de Cundinamarca.

Por lo anterior, solicitamos se nos informe cual es la normatividad vigente que nos aplica para la implementación y aplicación de la Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF —.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marco normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

“ARTÍCULO 1º. *Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.*

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos,

dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar:

La Empresa de Servicios Públicos de la Calera, se encuentra en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, ya que no cotiza en el mercado de valores, no capta ni administra ahorro del público y ha sido clasificado como empresa por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, razón por la cual, independientemente del nivel de activos, ingresos y cantidad de empleados, para el año en curso debe continuar aplicando toda la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en que se termina el periodo de transición. A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo contemplado de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación publicó el Instructivo 002 del 8 de diciembre de 2014, el cual debe ser aplicado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

CONCEPTO No. 20152000001771 DEL 29-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.

Doctor
 JAIRO HERNANDO HURTADO VALENZUELA
 Subgerente Administrativo y Financiero
 ESP. E.S.E Hospital Engativá
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000061-2 en la cual manifiesta:

“En atención al proceso de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF, que debe iniciar el Hospital durante la vigencia 2015, se hace necesario aclarar el tratamiento que se deberá dar a las cuentas de orden manejadas históricamente por la entidad como instrumento de control. Para el caso específico que nos atañe, es importante tener en cuenta que dentro de estos saldos se encuentran partidas en proceso de depuración, el cual no fue cerrado al terminar la vigencia 2014 y de acuerdo con los lineamientos generales expedidos por la Contaduría General de la Nación, no se contemplan las cuentas de orden.

Por lo anterior, solicitamos comedidamente su concepto respecto a la necesidad de continuar con el proceso de depuración de dichas cuentas o si es procedente efectuar la cancelación de las mismas en atención a la implementación de NIIF”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativo modelos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marcos normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes

características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El Hospital de Engativá, está dentro del ámbito de la Resolución 414 de 2014, con período de transición comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, razón por la cual para el año en curso, debe continuar aplicando la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 expedidas por la Contaduría General de la Nación, regulación dentro de la cual se contempla el Catálogo general de cuentas como parte del manual de procedimientos. En consecuencia no hay razón para pensar en suspender el proceso de depuración aludido fundamentado en los cambios normativos, y antes por el contrario, de cara a la sostenibilidad contable, debe acometerse con mayor ímpetu, para garantizar la calidad de la información contable a nivel institucional y a nivel de los estados consolidados .

De otra parte, me permito informarle que la CGN en link www.contaduria.gov.co, ha publicado para comentarios del público, hasta febrero 15 de 2015, la propuesta de Catálogo General de Cuentas para empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, y la misma contempla las cuentas de orden deudoras y las cuentas de orden acreedoras, las cuales hacen parte de las clases 8 y 9 que integran el CGC, a utilizarse para representar las contingencias y revelar información para efectos de control, por tanto, la ESE Hospital de Engativá debe continuar utilizando las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20152000002221 DEL 04-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Criterios para la elaboración y estructuración de la información adicional en las notas a los estados contables

Doctora
YENNY ROCIO ACEVEDO FRANCO
Contadora FOPAE
Instituto Distrital de gestión de Riesgos y Cambios Climáticos
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación – CGN con el No. 2014550004302 2, en la cual solicitan concepto relacionado con las Notas a los Estados Contables Básicos, inquietudes referentes a la materialidad del hecho económico

que debe dar origen a estas y la revelación que debe hacerse del mismo, citando los siguientes casos:

a. ¿Es correcto presentar las cifras desagregadas de una cuenta a nivel de auxiliar en una nota a los estados financieros?

b. ¿Es necesario describir a que se refiere una cuenta en una nota a los estados contables, cuando la explicación del contenido de la misma está en el PUC del sector público?

CONSIDERACIONES

El marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de la Contabilidad Pública – RCP, en materia de las características cualitativas, principios, normas y procedimientos, a observar en el proceso para generar la información contable ajustada a la realidad de las entidades, en los numerales 100, 103, 104, 109, 122, 357, 358, 359, 375, 377 y 381, se establece:

“100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información. (...)

“103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. (...)

104. Razonabilidad: La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)

“109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no.

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable

pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. (...)

357. Para efectos de revelación, una transacción, hecho u operación es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública.

358. En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

359. Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen.”

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos: (...)

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman

los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública.(Subrayados fuera de texto)

Consecuente con el tema, el Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP, del Manual de Procedimientos del RCP, en el numeral 26 – Situaciones Particulares, establece:

“Consideran situaciones específicas sobre las cuentas de los diferentes estados contables, ampliando la información y mostrando un análisis de interés para los lectores, tales como:

Efectivo. Se debe informar si las conciliaciones bancarias han sido elaboradas en forma oportuna y se realizaron los ajustes correspondientes, y si existen valores pendientes de reintegrar a la tesorería centralizada.

Inversiones. Se revelan los diferentes tipos de inversión, el nombre el emisor, el tipo de título, el costo, el porcentaje de participación o valor intrínseco, valorizaciones o provisiones constituidas, así como la metodología aplicada para la actualización.

Rentas por cobrar. Muestran los saldos de los diferentes impuestos por cobrar, indicando la antigüedad de las cifras reveladas en la vigencia anterior, clasificada por anualidades, y los índices de rotación de cartera. Igualmente revela el valor total recaudado en efectivo y títulos, señalando el tipo de título y monto.

Deudores. Se informa sobre el resultado del análisis de la rotación de cartera y los métodos y criterios utilizados para la estimación de las provisiones constituidas y el riesgo de incobrabilidad. Así mismo el deudor, monto y antigüedad de los avances y anticipos entregados y la misma información de los recursos y depósitos entregados”. (Subrayados fuera de texto)

Sigue la descripción para cada uno de demás los grupos que hacen parte de los componentes de los estados contables, con los aspectos mínimos a revelar.

Por su parte, la Resolución 357 del 23 de julio de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación - CGN mediante la cual se adopta el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN”; cuyo fin es orientar a los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en las gestiones administrativas necesarias, que garanticen una información confiable, relevante y comprensible según lo prescrito por el Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 3.2 relacionado con los procedimientos de control interno contable se prescribe lo siguiente:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN,

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se concluye lo siguiente:

Las notas a los estados contables, tienen por objeto revelar la información adicional a la contemplada en los estados financieros, sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la cual puede ser de carácter cuantitativo y/o cualitativo. En consecuencia, la información de las Notas de carácter específico debe permitir intuir su correlación con la estructura de los Estados contables de manera que aporten elementos de juicio e interpretación y análisis específicos, necesarios para los propósitos de los distintos usuarios de la información contable, razón por la cual podrá utilizarse la información a nivel de auxiliares, cuando ello contribuya a cumplir con los propósitos antes mencionados.

Bajo este contexto, no es propio convertir las Notas en una mera repetición de la información consignada en los Estados contables.

Por su parte, las descripciones de la cuentas no son de uso obligatorio en la estructuración de la Notas, pero ello no impide que puedan utilizarse, cuando contribuyen a suministrar una mejor información para los fines administrativos, de control y de rendición de informes, y de paso a cumplir los propósitos planteados en el párrafo inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20152000002201 DEL 05-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público- resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015550000118-2, en la cual manifiesta:

“De manera atenta me permito solicitar ilustración respecto del procedimiento a seguir para dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, el cual cita:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuere el caso, a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;*
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;*
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible, ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o Caducidad;*
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;*
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;*
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, expidió normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.

La Circular Externa 064 del 27 de julio de 2006, señaló:

“1. ASPECTOS CONCEPTUALES El Contador General de la Nación, en cumplimiento de sus funciones legales y en particular las establecidas en los literales b) y c) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, y como consecuencia del fallo proferido por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-457 de 2006, declarando inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba la vigencia de la Ley 716 de 2001, se permite ordenar el cumplimiento de las disposiciones que enseguida se relacionan, para que los entes públicos ajusten y reclasifiquen los saldos que a la fecha de la sentencia de la Corte Constitucional estaban registrados en las cuentas definidas en la Circular Externa 056 de 2004, para que fueran utilizadas en el proceso de saneamiento contable, con el fin de que a partir de la fecha adelanten las gestiones administrativas necesarias para la depuración permanente de la información contable, en procura de garantizar que los saldos de las cuentas que se presenten en los diferentes informes revelen en todo momento la realidad financiera, económica, social y ambiental del ente público que se trate.

El cumplimiento de las disposiciones contables que se definen en la presente Circular Externa, no sustituye las acciones disciplinarias que se deriven, como consecuencia de la acción irregular u omisión de los deberes y responsabilidades de los servidores públicos, por el incumplimiento del proceso de saneamiento contable ordenada mediante la Ley 716 de 2001. A continuación se definen los conceptos que se aplican en desarrollo del proceso de depuración contable, los cuales deben interpretarse en el contexto de la presente Circular Externa.

1.1. Gestión administrativa. Acciones de la administración del ente público que están dirigidas a desarrollar el proceso de depuración contable, y le permitan al ente público disponer de información confiable y oportuna para la toma de decisiones y control de los recursos públicos.

1.2. Depuración contable. Conjunto de actividades permanentes que lleva a cabo el ente público, tendientes a determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público. La depuración implica acopiar la información y documentación suficiente y pertinente que sirva de soporte a los saldos y registros realizados con ocasión del proceso.

2. AMBITO DE APLICACIÓN Los procedimientos contenidos en la presente Circular Externa deben ser aplicados por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 222 de 2006 y en las demás normas que la modifiquen, la sustituyan o la adicionen.

3. PROCEDIMIENTOS CONTABLES Las entidades públicas deberán aplicar los siguientes procedimientos para cada una de las cuentas que fueron utilizadas en el proceso de saneamiento contable.

(...)

4. PROCESO PERMANENTE DE DEPURACIÓN CONTABLE Las entidades públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública quedan obligadas a desarrollar, en forma permanente, las actividades necesarias que le permitan determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público, con base en los saldos de dudosa razonabilidad que sean identificados, los cuales deben ser objeto de reclasificación o ajuste, según corresponda. Adicionalmente, las entidades públicas están obligadas a aplicar lo dispuesto en la Resolución 119 de 2006, expedida por el Contador General de la Nación, con el propósito de garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, de tal manera que sirva como instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus decisiones relacionadas con el control y optimización de los recursos públicos, en procura de una gestión pública eficiente y transparente. De igual manera, las entidades deben implementar el Modelo de Control Interno Contable que, con base en el Modelo Estándar de Control Interno MECI 1000:2005 y el Manual de Implementación, expida el Contador General de la Nación con el propósito de establecer las actividades de control estratégico, de gestión y de evaluación que sean necesarias para lograr información confiable.

5. INFORME DEFINITIVO DE SANEAMIENTO CONTABLE Las entidades públicas deben presentar a la Contaduría General de la Nación, con corte al 30 de septiembre de 2006, un informe definitivo sobre el proceso de saneamiento contable que se adelantó en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, de conformidad con las instrucciones que para el efecto señala el Contador General de la Nación, en el Instructivo 021 del 27 de julio de 2006.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 354 de 2007, deroga la Circular Externa 064 de 2006, y adopta el Régimen de Contabilidad Pública, que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública, y que en su artículo 3 establece: El manual de procedimientos está conformado, por el catálogo General de Cuentas, los procedimientos y los instructivos contables

La Resolución, 357 del 23 de julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, resuelve:

Artículo 1°. Adoptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Artículo 2°. Los procedimientos para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(...) (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, prescribe:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. (...)

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia

sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneos, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad” prevé la definición de los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

En ejecución de la estrategia antes referenciada, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No 743 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

El 8 de septiembre de 2014, la CGN expidió la Resolución No. 414, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

El 8 de septiembre de 2014 la CGN, publicó el Instructivo 002, orientando con el mismo las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que debe ser aplicado, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Actualmente, la Contaduría General de la Nación-CGN se encuentra desarrollando el modelo de contabilidad para entidades de gobierno, el cual está basado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud con respecto al procedimiento a seguir para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, me permito señalar:

La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que ésta vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares, la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto.

CONCEPTO 20152000003231 DEL 16-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Normatividad aplicable por entidades descentralizadas.
---------	--

Doctor
MANUEL DARÍO BERNAL LINARES
Contador Público Titulado

ANTECEDENTES

Damos respuesta al derecho de petición presentado mediante la comunicación, radicada en este despacho con el No. 201550000266-2, en la cual formula consulta en los siguientes términos:

“Petición de interés general, sobre aplicación de las NIIF para entes Públicos Descentralizados, presenta las siguientes inquietudes:

Primera. *Respecto a las entidades públicas del sector DESCENTRALIZADO, vigiladas por la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION (CGN) para la rendición de cuentas y reglamentación del Régimen de Contabilidad Pública, **que no son emisoras de valores**, pero sí reciben y administran recursos del Tesoro Público a favor de terceros sin ánimo de lucro, con activos superiores a 30.000 SMMLV y más de 200 empleados:*

- 1 *La Contaduría General de la Nación (CGN) ¿ha expedido alguna Resolución u Orientación Profesional para la aplicación de las NIIF, relacionadas con Entidades del Sector Público Centralizadas o Descentralizadas, y de existir, cuál norma y fecha de emisión?*
- 2 *¿Cuál (SIC) la fecha de Transición?; b) ¿Cuál (SIC) el año de Transición?; c) ¿Cuál (SIC) la fecha de Aplicación?; d) ¿Cuál (SIC) la fecha de Reporte?, y e) ¿En qué Grupo se clasificarían, si no son emisoras de valores con más de 200 empleados y activos superiores a 30.000 SMMLV?*

Segunda. *Me podrían informar ¿cuál es el Régimen de Contabilidad Pública vigente, número de resolución, fecha y cómo podría obtenerla?”*

A continuación procedemos a dar respuesta a su consulta, así:

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 del 5 de septiembre del 2007, expedida por la Contaduría General de La Nación, señala:

“Artículo 1. Adoptase el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública. Dicho régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. (...)

Artículo 5. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los fondos de origen mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social. El ámbito de aplicación de dicho régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.”

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, la cual tiene previsto definir los siguientes tres (3) marcos normativos: a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y c) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas, damos respuesta a las preguntas formuladas atendiendo la numeración establecida para las mismas:

Primera. Respecto a las entidades públicas del sector DESCENTRALIZADO, vigiladas por la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION (CGN) para la rendición de cuentas y reglamentación del Régimen de Contabilidad Pública, **que no son emisoras de valores**, pero sí reciben y administran recursos del Tesoro Público a favor de terceros sin ánimo de lucro, con activos superiores a 30.000 SMMLV y más de 200 empleados:

- 1 La Contaduría General de la Nación (CGN) ¿ha expedido alguna Resolución u Orientación Profesional para la aplicación de las NIIF, relacionadas con Entidades del Sector Público Centralizadas o Descentralizadas, y de existir, cuál norma y fecha de emisión?

- 2 ¿Cuál (SIC) la fecha de Transición?; b) ¿Cuál (SIC) el año de Transición?; c) ¿Cuál (SIC) la fecha de Aplicación?; d) ¿Cuál (SIC) la fecha de Reporte?, y e) En qué Grupo se clasificarían, si no son emisoras de valores con más de 200 empleados y activos superiores a 30.000 SMMLV?

Con respecto a su primera pregunta, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación – C.G.N. es la autoridad de regulación contable para todo el sector público colombiano. Por lo tanto, las entidades contables de los niveles nacionales y territoriales deben sujetarse a la normatividad expedida por la C.G.N., la cual está contenida en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, y no a las NIIF, toda vez que éstas son normas expedidas por reguladores internacionales.

En tal sentido La CGN, publicó en el mes de junio de 2013 el documento de “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, y en este definió la base normativa, a partir de la cual se iban a estructurar cada uno de los marcos normativos, los cual se describen:

MARCO NORMATIVO	ÁMBITO DE APLICACIÓN
- Entidades de gobierno	Este modelo debe ser aplicado por las Entidades que, de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; las cuales financian sus operaciones generalmente con impuestos y transferencias.
b) Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Resolución 414 del 2014	Artículo 2° de la Resolución 414 de 2014. Este modelo debe ser aplicado por las empresas que, de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, lleven a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios.
c) Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público. Resolución 743 del 2013.	Artículo 2° de la Resolución 743 de 2013 de la CGN, por medio de la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública lo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012. Esta Resolución modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014, de la CGN, la cual precisa el ámbito de aplicación para algunas entidades financieras.

El 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 743 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, y captan o administran ahorro del público.

El artículo 3° de la misma establece el siguiente cronograma: período de preparación obligatoria, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2013; período de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2014; y período de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015.

El pasado 8 de septiembre, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos que serán aplicados por las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: Que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

El artículo 3° de la misma establece el siguiente cronograma: Período de preparación obligatoria, comprendido entre el 8 de septiembre y el 31 de diciembre de 2014; período de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015; y período de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Estas Empresas continuarán aplicando la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, mediante las Resoluciones 354 y 355 de 2007, hasta el 31 de diciembre de 2015.

Con relación a su segunda pregunta, el Régimen de Contabilidad Pública-RCP vigente, para las entidades de gobierno sean centralizadas o descentralizadas, corresponde a la regulación expedida mediante las Resoluciones 354 y 355 de 2007, la cual deberá aplicarse hasta tanto se expida el nuevo Marco normativo para los organismos de gobierno, cuyo Marco Normativo está previsto para expedirse en el primer semestre de 2015, con el siguiente cronograma que comprende tres períodos: Preparación obligatoria, tiempo restante del año 2015; Período de Transición, año 2016 y Período de aplicación, año 2017.

Para ningún efecto de la clasificación de las entidades públicas, con relación a los marcos normativos que ha expedido y expedirá la Contaduría General de la Nación, aplican los criterios relativos al número de empleados ni al nivel de activos poseídos, razón por la cual debe atemperarse a lo descritos en los párrafos anteriores.

Finalmente, usted podrá consultar en la página web de la Contaduría General de la Nación, en la pestaña RCP del link www.contaduria.gov.co, la regulación expedida para todas las entidades que conforman el Sector público colombiano.

CONCEPTO 20152000004341 DEL 24-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Presentación de estados contables de Entidad Contable Pública organizada a través de unidades o centros de responsabilidad contable, e individualización de los contribuyentes sujetos de las declaraciones de retención presentadas por los agentes retenedores

Doctora
GLADYS EDITH NAMPIRA
Coordinadora de Contabilidad
DIAN – Función Recaudadora
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Nos referimos a su comunicación radicada con el número 2015-550-000038-2, mediante la cual solicitan concepto de la Contaduría General de la Nación respecto de los siguientes hallazgos determinados en la auditoría adelantada por la Contraloría General de la República para la vigencia 2013:

1- Consistencia de la información contable: objeta el ente auditor que a pesar que la contabilidad de la DIAN-Función Recaudadora es centralizada, en cada una de las Direcciones Seccionales a nivel nacional se debe contar con estados financieros.

La DIAN Función Recaudadora teniendo en cuenta su estructura organizacional adoptó para el sistema contable las disposiciones señaladas en el Manual de Procedimientos contables del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III denominado procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, específicamente en su numeral 11 referido a 'las Entidades contables públicas organizadas a través de unidades o centros de responsabilidad contable, el cual indica:

Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con unidades o centros o áreas de responsabilidad contable se caracteriza por aspectos como:

- a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades.
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables son de responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.
- c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.
- d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.
- e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de los informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información.
- g) Si existen relaciones contables entre las unidades o centros o áreas de responsabilidad contable a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en

concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación

h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105- Capital Fiscal o 3208 Capital Fiscal según corresponda”.

2. Registros Auxiliares de la Retención en la Fuente solo en cabeza de los agentes de retención:

Cuestiona la Contraloría General de la República el hecho de que los reconocimientos de las retenciones en la fuente se hacen en cabeza de los agentes retenedores, exigiendo que los reconocimientos de las retenciones en la fuente se realicen por cada sujeto pasivo objeto de la retención:

La DIAN Función recaudadora en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y atendiendo las Normas Técnicas de Reconocimiento de Rentas por Cobrar, reconoce las retenciones en la fuente con base en las declaraciones de retención presentadas por los agentes retenedores en cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

A este respecto indica la norma técnica que *“las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”*

Es importante anotar que la retención en la fuente es un mecanismo anticipado de recaudo de un impuesto. Como los impuestos operan por periodicidad que pueden ser mensuales, bimestrales o anuales; el estado ha recurrido al mecanismo de la retención en la fuente para asegurar un flujo constante de recursos que le permita garantizar el funcionamiento del mismo.

Así mismo con el fin de tener un mayor control sobre estos recursos, el Estado crea la figura del agente retenedor; de conformidad con el artículo 368 del Estatuto Tributado, son agentes de retención o de percepción las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho; que por sus funciones

intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”.

Dentro de las obligaciones a cargo de los agentes de retención está el retener, declarar y pagar los dineros retenidos cuando haya lugar, en la realización de las operaciones económicas en el desarrollo de sus negocios. La declaración y el pago debe realizarlos en los formularios prescritos y en los plazos establecidos para tal efecto por la DIAN.”

Descritas las anteriores situaciones, comedidamente solicito se nos indique si son equivocados los procedimientos realizados por la DIAN Función Recaudadora en cada uno de ellos. Así mismo si se está incurriendo en error cuáles deben ser los procedimientos a aplicar.”

A continuación damos respuesta a la solicitud, así:

CONSIDERACIONES

La ley 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, en los artículos 2º, 4º entre otros, prescribe:

“ARTÍCULO 2o. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. (...) c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; (...) e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

ARTÍCULO 4o. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno.

a) Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de los planes operativos que sean necesarios; b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...), e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;(...), i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control; l) Simplificación y actualización de normas y procedimientos;” (Subrayados fuera de texto)

Consecuente con el tema, la Contaduría General de la Nación – CGN-, expidió la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, y en los numerales 3.2, 3.3, 3.4, se establece:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...), fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones. Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto).

En materia de estados contables, el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen, contiene la siguiente normativa: de la Contabilidad Pública

1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad.

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos. (...).

6. FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. *Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador. (...)*

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa.

7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. *El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.*

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Manual de Procedimientos contables del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contiene los siguientes lineamientos:

“11. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS A TRAVÉS DE UNIDADES O CENTROS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE. *Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso*

contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con unidades o centros o áreas de responsabilidad contable se caracteriza por aspectos tales como:

- a. *Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades.*
- b. *Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.*
- c. *De acuerdo con la organización interna del proceso contable deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.*
- d. *La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.*
- e. *Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.*
- f. *Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información. (...)*

14. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES. Las entidades contables públicas que en la organización del proceso contable y el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación se identifican con las situaciones analizadas deben revelar en las notas a los estados contables, entre otra, la siguiente información:

- a. *La entidad agregadora informará en cada periodo objeto de reporte, a través del sistema CHIP, las entidades que fueron agregadas en la información reportada.*
- b. *Identificación y descripción de la situación que le corresponde en la organización del proceso contable y del reporte de la información a la Contaduría General de la Nación.*
- c. *Entidades que agrega, Número de seccionales o regionales, centros de responsabilidad que tiene.” (...)*

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en el aparte de las Normas técnicas relativas a los activos, rentas por cobrar, señala:

“149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

(...)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente. “(Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la figura de la retención en la fuente, El Estatuto Tributario en su artículo 365 y subsiguientes, establece:

“Artículo 365. Facultad para establecerlas. *El Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios*

legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

(...)

Artículo 367. Finalidad de la retención en la fuente. *La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.*

Artículo 373. Los valores retenidos se imputan en la liquidación privada. *En las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.*

Artículo 374. En la liquidación oficial se deben acreditar los valores retenidos. *El impuesto retenido será acreditado a cada contribuyente en la liquidación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable, con base en el certificado que le haya expedido el retenedor.*

Artículo 375. Efectuar la retención. *Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción*

Artículo 376. Consignar lo retenido. *Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. (Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Consistencia de la información contable: La entidad es autónoma en definir una política para organizar internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, denominadas contablemente UNIDADES, y que está integrado, aunque cada unidad maneje parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente la información como una sola entidad, y por ende elaborar, presentar y publicar estados contables únicos, cumpliendo las disposiciones legales. Bajo este contexto, los estados contables deben ser únicos, pero no obsta para que se garantice el suministro de la información que se

requiera por parte de los organismos de control y administrativos, respecto de las Seccionales y Regionales, para el cumplimiento de sus funciones.

2. Registros Auxiliares de la Retención en la Fuente solo en cabeza de los agentes de retención: El proceso contable, implica de una parte el registro de la totalidad de las operaciones y simultáneamente la individualización de los derechos y obligaciones, para lo cual, a las entidades les compete adoptar los mecanismos y medidas necesarias, que les permita atender esta responsabilidad; luego en el caso de la retención en la fuente, debe distinguirse que existen dos vertientes en la correlación de terceros, así:

- En el registro del derecho por la presentación de la Declaración de Retención en la Fuente, el tercero es el obligado a presentarla, esto es, el agente retenedor, que es quien hace las deducciones.
- El registro de la obligación que nace por las retenciones en la fuente trasladadas por el agente retenedor a la DIAN, corresponde a importes a favor de los contribuyentes que fueron sometidos a la retención en la fuente, la cual se cruzará posteriormente para pagar los tributos que resulten a su cargo, cuando se formalice la declaración tributaria correspondiente.

CONCEPTO 20152000005291 DEL 27-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las obligaciones originadas en el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Doctor
 MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA
 Subdirector Financiero
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-550-000324-2 de fecha 5 de febrero de 2015, en la cual solicita consulta “... si al 31 de diciembre de 2014 se debe o no contabilizar en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dicha programación de pagos...” la cual corresponde a los recursos a que hace referencia el Artículo 24 de la Ley 1607 de 2012 – Impuesto CREE vigencia 2015.

En la comunicación de consulta se indica que el Ministerio de Salud y Protección Social, mediante oficio No. 201433301735401 del 12 de diciembre de 2014, informó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la programación de pagos de la vigencia 2015, la cual asciende a \$6.048.174.124.865, equivalentes a la apropiación reflejada en el anexo del Decreto 2710 del 26 de diciembre de 2014, por el cual se liquidó el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2015, apropiados en el rubro A-3-6-3-162 destinatarios de las Otras Transferencias Corrientes – Recursos para el Sistema General de Seguridad Social en Salud (Art. 24 Ley 1607) para transferir al FOSYGA.

En desarrollo de la Mesa de Trabajo adelantada el 20 de febrero de 2015, los funcionarios que asistieron en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público aclararon que con respecto a la solicitud del Ministerio de Salud para que se le determine que parte corresponde a la vigencia 2014, manifestaron que no existe deuda alguna al 31 de diciembre de 2014 por concepto de los importes que deben girarse en concordancia con lo establecido en la Ley 1607 de 2012.

A partir de tales antecedentes, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del Artículo 24 de la Ley 1607 de 2012 referido a la destinación específica del recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), señala lo siguiente:

A partir del 1º de enero de 2014, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se destinará en la forma aquí señalada a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social, garantizando el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines por cada empleado a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos que financian el Sistema de Seguridad Social en Salud se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y serán transferidos mensualmente al Fosyga, entendiéndose así ejecutados. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la citada Ley 1607 de 2012, en los incisos cuarto y quinto del Artículo 24, señala:

En todo caso, el Gobierno Nacional garantizará que la asignación de recursos en los presupuestos del SENA y el ICBF en los términos de esta ley, sea como mínimo un monto equivalente al presupuesto de dichos órganos para la vigencia fiscal de 2013 sin incluirlos

aportes parafiscales realizados por las entidades públicas, los aportes parafiscales realizados por las sociedades y personas jurídicas y asimiladas correspondientes a los empleados que devenguen más de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni los aportes que dichas entidades reciban del Presupuesto General de la Nación en dicha vigencia, ajustado anualmente con el crecimiento causado del índice de precios al consumidor más dos puntos porcentuales (2%). En el caso del Sistema de Seguridad Social en Salud, anualmente el Gobierno Nacional garantizará que la asignación de recursos a dicho sistema sea como mínimo el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines por cada empleado.

Los recursos recaudados por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que no hayan sido apropiados y/o ejecutados en la vigencia fiscal respectiva, se podrán incorporar y ejecutar en las siguientes vigencias a solicitud del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución Reglamentaria 001 de 2014 emitida por la Contraloría General de la República CGR, como autoridad competente para emitir las normas en materia de contabilidad presupuestal, en el Artículo 2., establece:

Artículo 2. AMBITO DE APLICACIÓN. Las disposiciones de la presente resolución, son de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades nacionales incluyendo los órganos autónomos Constitucionales, las entidades descentralizadas funcionalmente o por servicios de cualquier orden, las empresas públicas, las entidades territoriales, los organismos de control fiscal, las personas o entidades particulares que manejen fondos de la Nación, en relación a dichos fondos y los fondos sin personería jurídica de carácter especial o creados por la ley o con autorización de ésta.

El Capítulo II del Anexo de las Resoluciones Reglamentarias 6224 de 2014 y 001 de 2014, expedidas por la Contraloría General de la República, referido al proceso de ejecución presupuestal, en lo que corresponde a la fase de la obligación en el marco del proceso de ejecución de las apropiaciones incluidas en el presupuesto público, señala:

C1. Del Registro Presupuestal de la Obligación

Definición: *Se entiende por obligación el monto adeudado producto del desarrollo de los compromisos adquiridos por el valor equivalente a los bienes recibidos, servicios prestados y demás exigibilidades pendientes de pago, incluidos los anticipos no pagados que se hayan pactado en desarrollo de las normas presupuestales y de contratación administrativa.*

Definición del Registro: Se entiende por registro presupuestal de la obligación la imputación mediante la cual se afecta el compromiso en el que ésta se origina, estableciendo el plazo en el que debe atenderse su pago.

De otro lado, el párrafo 110 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.

En lo relacionado con los principios de contabilidad pública, los párrafos 117, 118 y 121 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.

Respecto de los criterios esenciales que deben tenerse en cuenta en las etapas de reconocimiento y revelación, los párrafos 127, 128, 129 y 130 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

Previo al reconocimiento contable se debe considerar la existencia o no de un pasivo a partir de lo señalado en el párrafo 202 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, el cual indica:

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

También se debe tener en cuenta lo señalado los párrafos 224 y 226 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, donde se establece:

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, el Capítulo I del Manual de Procedimientos referido al Catálogo General de Cuentas, al indicar la noción de la Cuenta 2307 TRANSFERENCIAS POR PAGAR, señala:

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

CONCLUSIONES

En desarrollo de los principios de devengo, asociación y periodo contable, atendiendo la necesidad de que la información contable cumpla con la característica cualitativa de universalidad para que sea relevante y con base en las consideraciones expuestas se concluye que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, observando para ello la cronología en que éstos sucedan.

En consecuencia, no existiendo saldo pendiente por la vigencia 2014, y siendo que el importe del programa de giros presentado por el Ministerio de Salud corresponde a la asignación del año 2015, no es factible efectuar el registro de éstos a diciembre 31 de 2014.

CONCEPTO 2015200005311 DEL 11-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Excedentes que resultan de la conciliación de los recursos del Sistema General de Participación girados a las administradoras de salud, pensión, cesantías, y ARP (en su tiempo), en cumplimiento de los contratos de capitación celebrados entre las administraciones centrales y las EPS, según lo dispuesto en la Ley 715 de 1993, artículo 53 y Decreto reglamentario 1636 de 2006.

Doctora
LUZ ADRIANA RICO VILLARRAGA
Abogada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación electrónica radicada en la Contaduría General de la Nación – CGN con el No. 2014550004212-2, mediante la cual solicita concepto respecto de las siguientes inquietudes:

1. *Los excedentes que surgen de la conciliación realizada por las entidades, una vez depurados se deben considerar como recuperaciones de costos de vigencias anteriores? (recursos del balance para presupuesto) para así adicionarlos a los presupuestos para ser ejecutados por la entidad en conceptos de funcionamiento, ya que en su momento valió más la prestación de servicios, y de cierta manera esa recuperación de dineros disminuye las pérdidas acumuladas por este concepto.*

2. *Si estos dineros no pueden adicionarse como se indicó anteriormente, ¿Cómo sería la forma de adicionarse al presupuesto y Cuál sería la destinación de los mismos?*

Adicionalmente, la solicitud contiene los siguientes argumentos:

“1. La ley 715 de 2011 (sic) en su art. 85(sic) estipula lo siguiente:

“Artículo 58. De los aportes patronales. Las sumas correspondientes a los recursos que las entidades territoriales y sus entes descentralizados, deben destinar como aportes patronales de los empleados del sector salud, que se venían financiando con los recursos del situado fiscal, deberán ser pagadas con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones de salud y deben ser giradas directamente por la Nación a los Fondos de Pensiones y Cesantías) Administradoras de Riesgos Profesionales ya las Entidades Promotoras de Salud a las cuales se encuentren afiliados los trabajadores.

Los recursos a los que se refiere el presente artículo se presupuestarán y contabilizarán sin situación de fondos, por parte de las entidades territoriales y sus entes descentralizados. Parágrafo. Cuando una entidad beneficiaria del Sistema General de Participaciones, haya registrado en los años anteriores a la vigencia de la presente ley, excedentes por el pago de aportes patronales deberá destinarlos así:

a) A sanear el pago de los aportes patronales para cesantías, pensiones, salud y riesgos profesionales causados a partir de 1994, de conformidad con la reglamentación que para el efecto expida el Ministerio de Salud y Protección Social;

b) Una vez efectuado el saneamiento de los aportes patronales, los saldos existentes podrán ser solicitados por la entidad territorial y adicionados a su presupuesto para financiar la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, de acuerdo con el reglamento que expida el Ministerio de Salud y Protección Social.

Parágrafo 2°. Los giros de los aportes patronales a los que se refiere este artículo deberán ajustarse al esquema de recaudación de aportes previsto para el Sistema de Seguridad Social Integral. Para el efecto, dichos recursos se continuarán presupuestando y contabilizando sin situación de fondos, y se entenderá que la Nación los gira una vez los distribuya y deposite en las cuentas maestras abiertas para este propósito, por cuenta de las entidades del nivel territorial, en las que obren tantas subcuentas como entidades empleadoras de nivel territorial y sus entes descentralizados sean beneficiarias de los aportes patronales. De dichas subcuentas se debitará y distribuirán electrónicamente los recursos correspondientes a cada administradora del Sistema de Seguridad Social Integral, una vez las entidades empleadoras cumplan con las obligaciones que les competen en materia de información y de giro de los descuentos que por concepto de aportes le hayan efectuado a sus trabajadores. Cada vez que transcurran tres (3) períodos mensuales sin que la entidad empleadora hubiere cumplido sus obligaciones en esta materia, el recurso ya girado será transferido a las administradoras correspondientes, conforme con el reglamento que se expida para el efecto.

En todo caso el representante legal de la entidad beneficiaria del giro de los aportes patronales y los funcionarios responsables del manejo y preparación de la información y disposición y giro de los recursos a la respectiva cuenta maestra en dicha entidad, incurrirán en falta gravísima como lo señala el numeral 28 del artículo 48 del Código Único Disciplinario.

El pago de los aportes deberá efectuarse hasta el último día del mes correspondiente. La forma, el plazo y la oportunidad en que deban cumplirse las obligaciones previstas en el presente parágrafo por parte de las diferentes entidades intervinientes, será determinado por reglamento del Gobierno Nacional”...

2. El art. 8 del decreto 1636 de 2006, el cual es reglamentario del art. 53 de la Ley 715 de 2001 manifiesta:

“Artículo 8°. Inclusión de los recursos de los aportes patronales en los contratos de compra de servicios. Por tratarse de recursos incluidos en la distribución del Sistema General de Participaciones para la prestación del servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, los recursos para Aportes Patronales deberán hacer parte de los contratos de prestación de servicios previstos en los artículos 238 de la Ley 100 de 1993 y 38 de la Ley 812 de 2003”... (Negritas y subrayas fuera de texto - sic).

3. De conformidad con lo anterior, durante cada vigencia fiscal en el Departamento del Quindío la entidad territorial en éste caso representada por el Instituto Seccional de Salud del Quindío, ahora secretaría de salud departamental, suscribía con cada Empresa Social del Estado ESE un contrato para la atención de la población pobre no asegurada en el municipio correspondiente, en éste acuerdo se estipulaba la forma de pago de la siguiente

manera: A. un pago directo representado en el giro de los recursos patronales que se deben pagar por cada empleado de la empresa a favor de las aseguradoras, éste giro lo hacia el Ministerio de Salud y Protección Social (En el contrato se expresaban como recursos sin situación de fondos) y B. un pago en efectivo de manera directa a la ESE.

Debo advertir que la totalidad del valor del contrato debía ser facturado en la atención a la población pobre no asegurada que antes se denominaba población vinculada (aquella que no cuenta con afiliación al Sistema de Salud ni en los planes contributivos ni subsidiados).

4. *Al realizarse los giros por la nación a cada aseguradora se iban dando año a año unos excedentes que fueron acumulándose y por tanto se expidieron diferentes normas tendientes a su saneamiento, la última de ellas es la Resolución No. 154 de 2013 expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social y la protección social, en el art. 3 de ésta resolución se explica paso a paso qué hacer para sanear estos recursos y a qué entidad y en qué casos debe ser girada.*

5. *Es así como se indica en el punto 8.6. literales a, b, c y d del art. 3o de la mencionada Resolución, que cuando los excedentes de los recursos patronales hicieron parte de los contratos de prestación de servicios a la población pobre no asegurada a cargo de las entidades territoriales, las entidades empleadoras en este caso las Empresas Sociales del Estado solicitarían un certificado al ente territorial que así lo indicara, para expedirlo el ente territorial debería verificar ésta información, una vez efectuado lo anotado se solicitaría la devolución a cada aseguradora de los excedentes y a favor de cada empleadora.*

6. Estos trámites se ejecutaron y ya los recursos fueron girados por las aseguradoras y se encuentran a disposición de las empresas sociales del estado en su calidad de empleadora. (Subrayado fuera de texto)

A continuación este Despacho procede a responder su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La ley 1438 de 2011, Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, en su artículo 85 establece: **“Saneamiento de aportes patronales. Las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Obligadas a compensar o el Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, según corresponda, las Administradoras de Riesgos Profesionales, las entidades administradoras de pensiones tanto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, como las de ahorro individual con solidaridad y las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional de Ahorro, que hubieren recibido o que tengan en su poder recursos por concepto de aportes patronales del Situado Fiscal y del Sistema General de Participaciones para Salud, las**

direcciones territoriales de salud, las Instituciones Prestadoras de Salud Públicas y demás entidades a las que se les hayan asignado recursos para el pago de aportes patronales, contarán con doce (12) meses, para realizar el proceso de saneamiento por concepto de aportes patronales con el procedimiento que determine el Ministerio de la Protección Social. En este proceso de saneamiento podrán concurrir recursos de ambas fuentes.

Los Fondos de Pensiones, Cesantías, Entidades Promotoras de Salud y Administradoras de Riesgos Profesionales de Salud, deberán implementar las acciones administrativas necesarias para que se realice el procedimiento operativo de saneamiento de los aportes patronales con las direcciones territoriales de salud, las instituciones prestadoras de servicio de salud pública y demás entidades a las que se les hayan asignado recursos para el pago de aportes patronales, con oportunidad y eficacia. (...)

Si vencido este término de los doce (12) meses dispuestos para concluir el proceso de saneamiento no se hubiere realizado el mismo, las entidades administradoras de aportes patronales girarán los recursos excedentes con el mecanismo financiero que determine el Ministerio de la Protección Social, sin perjuicio de los contratos que se hubieren ejecutado con cargo a estos recursos.” (Subrayados fuera de texto).

En este sentido, la Resolución 0154 del 25 de enero de 2013, “Por la cual se determina el procedimiento para realizar el saneamiento de aportes patronales y se dictan otras disposiciones, en su artículo tercero numeral séptimo, establece:

ARTÍCULO TERCERO. PROCEDIMIENTO PARA EL SANEAMIENTO DE APORTES PATRONALES

(...)

7. DETERMINACION DE FALTANTES O EXCEDENTES. En un plazo no mayor de 5 días calendario, las empleadoras, una vez efectuados los traslados por parte de las administradoras, procederán a realizar el balance final para determinar los faltantes o excedentes de aportes patronales

En caso de persistir los excedentes deberá procederse como se determina a continuación

8. APLICACIÓN DE EXCEDENTES. 8.1 Dentro de los ocho (8) días calendario siguientes al término definido en el numeral anterior, las empleadoras, en caso de existir excedentes, procederán a definir su aplicación, en el siguiente orden, cuantificando el monto de cada concepto:

- a. Cancelar las deudas por retroactividad causadas por personal retirado.*
- b. Garantizar los recursos para cubrir el pago de la retroactividad de las cesantías, cuando la entidad empleadora tenga servidores amparados bajo el régimen*

retroactivo de cesantías. La cuantía a cubrir se establecerá en los términos definidos en la presente resolución. c. Cancelar las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causadas y debidamente reclamadas por las entidades que tengan a cargo el pago de la correspondiente pensión

(...)

8.6 De persistir excedentes, las empleadoras dentro de los tres (3) días calendario siguientes a la solicitud de traslado establecida en el numeral 8.2 procederán, vía aplicativo dispuesto por el Ministerio de Salud y Protección Social, a informar tal situación a la entidad territorial del orden departamental o distrital, relacionando los montos y las administradoras en las cuales se encuentran dichos excedentes; adicionalmente, en este caso se procederá así:

a) (...)

b) La entidad territorial del orden departamental o distrital en un plazo no mayor a cinco (5) días calendario al recibo de la solicitud, procederá a verificar la inclusión de los aportes patronales en los contratos de prestación de servicios a la población pobre a cargo de las entidades territoriales, o la existencia de procesos judiciales, conciliaciones o reclamaciones de la empleadora por prestación de servicios; si efectuada la verificación se encuentra que existe contrato o deudas por prestación de servicios con la empleadora, la entidad territorial del orden departamental o distrital procederá a certificar dicha situación a la empleadora dentro de los tres (3) días calendario siguientes, vía aplicativo dispuesto por el Ministerio de Salud y Protección Social, para que esta a su vez dentro de los dos (2) días calendario siguientes, vía aplicativo, solicite a la administradora su devolución anexando dicha certificación; (Subrayados fuera de texto).

c) (...)

8.7 Si efectuada la verificación prevista en el literal b) del numeral 8.6 se encuentra que no existe contrato o deudas por prestación de servicios con las empleadoras, la entidad territorial del orden departamental o distrital cuantificará y consolidará en un plazo máximo de diez (10) días calendario, lo siguiente:

a) La totalidad de recursos excedentes de aportes patronales de las empleadoras de su jurisdicción con las que no existe contrato o deudas por procesos judiciales, conciliaciones o reclamaciones de la empleadora por prestación de servicios;

b) Los requerimientos de las demás empleadoras de su jurisdicción que una vez efectuado el saneamiento previsto en el presente artículo, aún tengan deudas por concepto de retroactividad de cesantías causadas por personal retirado, retroactividad de las cesantías

por servidores amparados bajo el régimen retroactivo y aportes patronales por cuotas partes pensionales causadas y debidamente reclamadas por las entidades que tengan a cargo la cancelación de la pensión;

c) Una vez cuantificados los requerimientos de que trata el literal anterior, dentro de los ocho (8) días calendarios siguientes la entidad territorial del orden departamental o distrital procederá a programar y a solicitar, vía aplicativo dispuesto por el Ministerio de Salud y Protección Social, a las administradoras, el traslado correspondiente así:

i) En el caso de las deudas causadas por concepto de cesantías de personal retirado, el traslado se efectuará a la empleadora deudora que se indique, dentro de los siete (7) días calendario siguientes a la solicitud de la entidad territorial del orden departamental o distrital; las empleadoras deudoras procederán al pago al ex trabajador dentro de los tres (3) días calendario siguientes al recibo de los recursos, informando de tal hecho a la respectiva entidad territorial del orden departamental o distrital;

ii) Para cubrir el pago de la retroactividad de las cesantías, cuando las empleadoras tengan servidores amparados bajo el régimen retroactivo de cesantías, el traslado se efectuará por las administradoras dentro de los siete (7) días calendario siguientes a la solicitud de la entidad territorial del orden departamental o distrital, a la cuenta global de cesantías que posea la empleadora en el fondo de cesantías, informando vía aplicativo dispuesto por el Ministerio de Salud y Protección Social a las respectivas empleadoras y a la entidad territorial del orden departamental o distrital. El monto se determinará de acuerdo con lo estipulado en el literal b) del numeral 8.2;

iii) Para pagar los aportes patronales por cuotas partes pensionales causadas y debidamente reclamadas por las entidades que tengan a cargo la cancelación de la pensión, el traslado se efectuará por las administradoras dentro de los siete (7) días calendario siguientes a la solicitud de la entidad territorial del orden departamental o distrital, a las administradoras que tengan a cargo el pago de la pensión, informando vía aplicativo dispuesto por el Ministerio de Salud y Protección Social, a las respectivas empleadoras y entidad territorial del orden departamental o distrital. (Subrayados fuera de texto).

8.8 Si efectuado el procedimiento de que trata el numeral anterior aún existen excedentes, la entidad territorial del orden departamental o distrital solicitará en un plazo no mayor de cinco (5) días calendario, a las administradoras, su devolución y procederá a incorporarlos a su presupuesto, destinándolos al pago de los servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto con subsidio a la demanda de su jurisdicción. (Subrayados fuera de texto).

8.9 Las administradoras, recibida la solicitud de devolución por parte de las entidades territoriales del orden departamental o distrital, deberán realizar dicha devolución dentro de los cinco (5) días calendario siguientes.

(...)

ARTÍCULO SÉPTIMO. RECONOCIMIENTO Y PAGO DE RENDIMIENTOS. Las administradoras liquidarán, reconocerán y pagarán a las empleadoras y/o a las entidades territoriales del orden departamental o distrital, sobre los saldos a su favor, rendimientos equivalentes a la rentabilidad obtenida por la administradora en la gestión de sus recursos, certificada por el revisor fiscal.

En el caso de las cesantías, los rendimientos se liquidarán sobre los recursos girados por anticipado y sobre los saldos que resulten a favor de las empleadoras, una vez efectuada la respectiva aplicación de los recursos de cada vigencia. Para los demás aportes patronales, los rendimientos se liquidarán sobre los saldos que resulten a favor de las empleadoras, a partir de la fecha en que se genere el excedente de los recursos correspondientes a cada vigencia.

En el caso de los aportes patronales para salud girados al Fondo de Solidaridad y Garantía Fosyga, como saldos no compensados, los rendimientos estarán a cargo del Fosyga y serán equivalentes a la rentabilidad del citado Fondo, para lo cual las Entidades Promotoras de Salud los solicitarán en el formato definido por el Ministerio de Salud y Protección Social.” (Subrayados fuera de texto).

Respecto del flujo de los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, la normatividad del Sistema de Seguridad Social y Salud, en particular el Decreto 3260 de 2004, establece:

Artículo 1°. Giro de los recursos de la Subcuenta de Solidaridad del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga. Los recursos de la Subcuenta de Solidaridad del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, asignados para cofinanciar la afiliación al Régimen Subsidiado, se girarán a los fondos municipales, distritales o departamentales de salud, por trimestre anticipado dentro de los diez (10) primeros días de cada trimestre y conforme al período contractual.

Parágrafo. El giro de los recursos correspondientes al primer trimestre de cada vigencia fiscal se efectuará a más tardar el día 10 de febrero del respectivo año.

(...)

Artículo 3°. *Giro directo de recursos del Sistema General de Participaciones y del Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga. El Ministerio de la Protección Social, mediante acto administrativo debidamente motivado, determinará las entidades territoriales respecto de las cuales se adoptará la medida de giro directo de los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fosyga a las Administradoras del Régimen Subsidiado que atienden la población del respectivo ente territorial, de conformidad con lo establecido en el artículo 64 de la Ley 715 de 2001, (...). (Subrayados fuera de texto).*

Parágrafo 1°. *La medida de giro directo se mantendrá durante el período contractual pactado entre las Administradoras del Régimen Subsidiado y la entidad territorial. Esta medida se prorrogará en los periodos contractuales siguientes hasta tanto la entidad territorial acredite ante el Ministerio de la Protección Social el pago de las deudas que originaron la medida de giro directo a las ARS.”*

Consecuente con el tema, la ley 1687 del 11 de diciembre de 2013, Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1o de enero al 31 de diciembre de 2014, en el artículo 106, USO DE LOS RECURSOS DE EXCEDENTES DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, señala:

(...)

“Vencido el término para el saneamiento de los aportes patronales a que hace referencia el artículo 85 de la Ley 1438 de 2011, las Administradoras de Pensiones tanto del Régimen de prima media con prestación definida, como de ahorro individual con solidaridad, las administradoras de cesantías, Entidades Promotoras de Salud y/o Fosyga y las Administradoras de Riesgos Laborales; girarán los recursos no saneados al mecanismo de recaudo y giro previsto en el artículo 31 de la Ley 1438 de 2011, los cuales se podrán destinar al saneamiento fiscal y financiero de la red pública prestadora de servicios de salud, privilegiando el pago de los pasivos laborales y/o al pago de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda que adeude la Entidad Territorial a la EPS o a los prestadores de servicios de salud. Estos recursos se distribuirán según lo previsto en el numeral 2 del artículo 30 de la Ley 1608 de 2013 entre los departamentos y distritos a quienes se efectuó asignación de recursos de aportes patronales en las vigencias anteriores a 2011. Los recursos se girarán directamente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud Públicas a través del mecanismo de recaudo y giro creado en virtud del artículo 31 de la Ley 1438 de 2011.” (Subrayados fuera de texto).

En el contexto descrito, los excedentes de aportes patronales a que se refiere el numeral 8.8, de la resolución 0154 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social contablemente se deben reconocer de acuerdo a lo regulado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud Pública, en sus numerales 2. PARTICIPACIÓN PARA SALUD y 13. SUBSIDIO A LA OFERTA; en los numerales

2. CONTRATOS POR EVENTO, 3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS y 5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de la Contabilidad, los cuales señalan:

“2. PARTICIPACIÓN PARA SALUD. La participación para salud está conformada por los recursos que la Nación transfiere por el Sistema General de Participaciones con destinación específica para la salud.

El fondo de salud debe registrar la participación para salud debitando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para salud, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

El recaudo de la participación para salud se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La participación para salud girada por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, con las cuales se haya contratado la prestación de los servicios, se registra debitando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Este registro parte de la base de que previamente se reconoció el gasto público social, debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

13. SUBSIDIO A LA OFERTA. Representa los gastos destinados a la prestación de los servicios de salud a la población pobre y vulnerable que no se encuentra afiliada al régimen subsidiado ni al régimen contributivo, así como los servicios excluidos en el Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado-POS-S y los de la población del régimen contributivo durante los períodos de carencia. El recurso utilizado en la contratación de servicios de salud con una IPS, se registra debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la

oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.”
(Subrayados fuera de texto)

(...)

2. CONTRATOS POR EVENTO. Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS.

En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes el valor de la facturación supera el valor del contrato, la diferencia debe registrarse debitando la subcuenta 580814-Margen en la contratación de los servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del

ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, el valor facturado es inferior al del contrato, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 147087-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y con un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...) (Subrayados fuera de texto)

(...)

5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES. *La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.*

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON: 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.

2. (...)

4805 FINANCIEROS. Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12- Inversiones e Instrumentos Derivados.

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos. 2- (...)

55 GASTO PÚBLICO SOCIAL. En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. (...)

5502 SALUD. Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.

(...)

SE DEBITA CON: 1- El valor de la causación por cada concepto.

*SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”
(Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones que anteceden y conforme a lo dispuesto por los artículos 85 de la Ley 1438 de 2011 y 106 de la Ley 1687 de 2013, respectivamente y la Resolución 0154 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social y las demás normas que la modifican, enfocadas al reconocimiento contable del flujo de los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fosyga, a los que la Ley ha previsto su aplicación en el pago de aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, o empleadoras, que tienen derechos por cobrar al Fondo de salud, por la prestación de servicios, destinados a la atención del gasto público social en salud, que han

dado lugar a excedentes, objeto de un proceso de saneamiento en los plazos previstos por las normas arriba citadas, se concluye lo siguiente:

1. Contratación de la prestación de los servicios de salud: Dependiendo la modalidad del contrato, esto es, por evento o bien por Capitación y de Atención a Vinculados, con pago vencido o anticipado, las partes interesadas requieren, según el modelo, realizar los siguientes registros:

En el Fondo de Salud: Tratándose de un contrato con pago vencido, se debita la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Pero si en el contrato se pacta pago anticipado, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; con la facturación de los servicios prestados y legalización correspondiente, se debita la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS.

En la Entidad Prestadora de los Servicios: Tratándose de un contrato con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. En el caso que se pacte pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO; con la prestación del servicio y legalización correspondiente, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

2. Reconocimiento de los aportes patronales del personal de la Entidad Prestadora de los Servicios:

La Entidad Prestadora de los Servicios de Salud, reconoce un gasto y/o costo por aportes patronales de su personal, con registro débito en las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, según corresponda, y acredita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. Las Entidades Prestadoras de Servicios, deberán reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de

acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones

3. Aplicación de los recursos con el giro directo de los mismos por parte de la Nación, a las administradoras de los aportes patronales. Puesto que esta transacción involucra a otras entidades como el Fondo local de salud, el Ministerio de la Protección Social y las mismas Administradoras de los aportes patronales, en cada una de estas se deberá observar la siguiente dinámica:

3.1 Fondo de Salud: Con la evidencia del giro por parte de la Nación por concepto de los aportes patronales del personal de la IPS o similar contratada para la prestación de los servicios de salud a la población, debitará la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 141315- Sistema General de Participaciones-Participación para salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, que previamente debió reconocer en la subcuenta 440817 – Participación para la salud, de la cuenta 4408 – SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, en aplicación del principio de causación.

3.2 Entidades Empleadoras: Con el giro de los recursos por parte de la Nación, debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, si se trata de un contrato vencido; si el contrato es anticipado se acredita la subcuenta 291007 – Ventas, de la cuenta 2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En ambos casos, si el valor de los giros de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la empleadora, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO; en caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo, si existiere, de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

En este orden, cuando los giros por concepto de los aportes patronales exceden el monto de los gastos causados, en la entidad empleadora, tal diferencia se encuentra acumulada en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en tanto que para las administradoras de los aportes patronales, la misma representa un mayor valor recibido, objeto de reintegro a la entidad empleadora; en consecuencia son estos los saldos objeto del saneamiento como excedentes a los cuales deben aplicarse las pautas de la Resolución 154 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social; así:

3.3. Aplicación de excedentes. Puesto que la Resolución 0154 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social, dispone en el numeral 8.1, y 8.6, para las empleadoras, la aplicación de los excedentes a determinados conceptos que contablemente deberían estar previamente reconocidos como pasivos, proceden los siguientes registros:

a) En el caso de las deudas por retroactividad de cesantías causadas por el personal retirado, con la devolución de la administradora, debitará la subcuenta pertinente de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO; posteriormente cuando se efectúe el pago al beneficiario, debitará la subcuenta 250502 – Cesantías de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES con la contrapartida crédito en la subcuenta 1110- DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) En el caso de los recursos que se destinen a garantizar el pago de la retroactividad de las cesantías, de servidores amparados bajo el régimen retroactivo de cesantías, en el evento que la entidad empleadora aún mantenga servidores bajo esta modalidad, por tratarse de un traslado entre las administradoras, la transacción se reconocerá mediante un registro débito en la subcuenta respectiva, de la 1425 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la contrapartida crédito en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

c) Con el pago de las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causadas y debidamente reclamadas, procede un débito a la subcuenta 251006 – Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y como contrapartida, el crédito a la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si realizadas las transacciones anteriores, subsisten excedente que deban ser reintegrados por las Administradoras a la Empleadora, la recepción de tales recursos se registrará mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

4. Reconocimiento de rendimientos. Dado que el proceso de saneamiento según lo dispuesto en la misma Resolución 0154 de 2013, establece que las Administradoras liquidarán, reconocerán y pagarán rendimientos a las Empleadoras y/o a las Entidades Territoriales sobre los saldos a su favor, dichos rendimientos se deberán reconocer por las beneficiarias, mediante un registro débito en la subcuenta 147090-Otros Deudores, de la cuenta 1470 –OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480522 – Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS. Con la

consignación respectiva, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – Depósitos en instituciones financieras y se acreditará la subcuenta 147090-Otros Deudores de la cuenta 1470 –OTROS DEUDORES.

Por último, en cuanto a las preguntas de incorporarse los dineros para gastos de funcionamiento o ¿Cómo sería la forma de adicionarse al presupuesto y cuál la destinación de los mismos?, el artículo 106 de la ley 1687 de 2013, establece directrices al respecto y no obstante, se dio traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como organismo competente para resolver los asuntos de orden presupuestal, la cual, allegó el pronunciamiento que se adjunta.

CONCEPTO No. 20152000008041 DEL 11-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable sobre servicio farmacéutico tercerizado y préstamos de medicamentos por parte de otros Hospitales.

Doctora
MARLEY SIERRA MIRANDA
Representante Legal
Hospital Universitario de la Samaritana - HUS
Bogotá

ANTECEDENTES

“De manera atenta me permito realizar las siguientes consultas sobre el manejo Contable que se debe dar a los inventarios de medicamentos y material médico-quirúrgico del Hospital Universitario de la Samaritana Sede Girardot, teniendo en cuenta que el servicio farmacéutico se encuentra Tercerizado a un outsourcing el cual le otorga al Hospital los medicamentos que requiera en el desarrollo de sus operaciones; los medicamentos son facturados a pacientes y posteriormente pagados al Contratista cuando expide la factura y soporta los consumos realizados.

Con base en lo anterior quisiéramos solicitar su concepto a los siguientes ítems:

- 2. ¿Se puede manejar una bodega de terceros que se controle por cuentas de orden en la cuenta 9346?*

3. *¿Se debe manejar directamente a la cuenta 1518 Inventarios como un stock mínimo de medicamentos y posteriormente facturar a las EPS por suministros a pacientes, esto a sabiendas de las responsabilidades administrativas y fiscales en caso de pérdidas o daños, por incorporar estos inventarios en la contabilidad sin ser nuestros?*
4. *Adicionalmente, el Hospital de la Samaritana recibe préstamo de medicamentos por parte de otros hospitales ¿Se puede manejar como un pasivo por concepto de préstamos a través de remisiones?*

Agradeciendo su gentileza y apoyo en la resolución de estas inquietudes y sin otro particular.”

CONSIDERACIONES

Procedo a responder su consulta con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública que es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas - ECP en los siguientes términos:

El párrafo 161 establece que los activos “son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles o intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de las transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de activos. (...)”

La norma técnica de inventarios, párrafo 215 determina que “los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”, respecto a los pasivos el párrafo 276 indica que “los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de los cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal”

La descripción de la dinámica de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS indica que “representa el valor de bienes recibidos por terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las

empresas en comodato, así como los que reciben las entidades de gobierno general de las empresas”

CONCLUSIONES

1. *¿Se puede manejar una bodega de terceros que se controle por cuentas de orden en la cuenta 9346?*

No se pueden reconocer en la mencionada cuenta de orden pues esta cuenta incorpora los bienes recibidos por terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública, lo cual no es la situación a la que refiere el caso en particular ya que los bienes (medicamentos) son controlados por el tercero con el cual se ha contratado el outsourcing y no por el Hospital Universitario de la Samaritana.

2. *¿Se debe manejar directamente a la cuenta 1518 Inventarios como un stock mínimo de medicamentos y posteriormente facturar a las EPS por suministros a pacientes, esto a sabiendas de las responsabilidades administrativas y fiscales en caso de pérdidas o daños, por incorporar estos inventarios en la contabilidad sin ser nuestros?*

No se deben reconocer estos activos como inventarios en la contabilidad del Hospital Universitario de la Samaritana, ya que en una primera instancia no cumplen con la definición de activo pues la locación de la farmacia en las instalaciones de la entidad pública no implica un incremento en los pasivos o en el patrimonio del Hospital.

3. *Adicionalmente, el Hospital de la Samaritana recibe préstamo de medicamentos por parte de otros hospitales ¿Se puede manejar como un pasivo por concepto de préstamos a través de remisiones?*

En el momento en el que el Hospital adquiera la obligación con el tercero deberá reconocer el pasivo correspondiente, en este caso, el pasivo debe ser la cuenta 240101 BIENES Y SERVICIOS con contrapartida a la cuenta 151060 Medicamentos, de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA o a las subcuentas y cuentas del costo correspondiente al grupo 73 SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20152000008621 DEL 13-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Normas técnicas relativas a los soportes comprobantes y libros de contabilidad/ Soportes de Contabilidad / Libros de contabilidad
	SUBTEMAS	Libros de contabilidad sistematizados en entidades públicas

Doctor
 JUAN PABLO PERDOMO PEÑA
 Universidad Sur Colombiana
 Neiva (Huila), Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación efectuada mediante correo electrónica la cual fue radicada con el expediente No. 20125500006992, donde consulta si es obligatorio imprimir los libros de contabilidad o sus soportes y si éstos pueden conservarse en medios magnéticos.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La normatividad contable pública, el numeral 336 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, establece en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad, señala:

“Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 337 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en referencia con los soportes de contabilidad, señala que éstos comprenden:

“(…) las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos”. (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el párrafo 338, de la misma norma contable, señala:

“Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.”(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 349 del PGCP establece:

“Tratándose de los libros de contabilidad físicos y virtuales no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, hacer interlineaciones, borrar o eliminar información, o efectuar correcciones sobre los registros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

También, el párrafo 351, en lo referente a la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, establece:

“Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, de conformidad con el literal e) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, tendrán la responsabilidad de evaluar continuamente la implementación del control interno contable, necesario para *“asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros”, en consonancia con el artículo 269 de la Constitución Política cuando establece que “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, (...)”.*

Es necesario también considerar que, en relación con la supresión de trámites, el artículo 173 del Decreto 0019 del 10 de enero de 2012, *“Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la administración pública”* señala:

“LIBROS DEL COMERCIANTE. El artículo 56 del Código de Comercio quedará así: Artículo 56. Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas,

siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno.

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.”

Por su parte, el artículo 19 de la Ley 594 de 2000 por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones determina que:

“Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

** Organización archivística de los documentos*

** Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operacionales, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes, así como el funcionamiento razonable del sistema.*

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo dispuesto en las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad, las entidades públicas deben realizar todas las acciones de carácter administrativo que sean necesarias para garantizar que los libros de contabilidad principales y auxiliares estén a disposición de los usuarios de la información y, de manera específica, a los organismos encargados de adelantar funciones de vigilancia y control.

La normatividad contable pública prevé, en relación con la forma de llevar los libros de contabilidad, que a elección del Representante Legal, las entidades contables públicas pueden llevarlos en forma física o mediante procesos automatizados, empleando para ello cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre que se cumplan los requisitos técnicos y jurídicos que para tales efectos ha establecido la norma, como la obligación de garantizar la conservación, tal como lo prescriben los párrafos 350, 351, 352 y 353 del numeral 9.2.4 Tenencia, Conservación y Custodia de los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, así como la reproducción exacta de tales

documentos mediante diferentes mecanismos, entre ellos su impresión, cuando las autoridades así lo exijan en el momento de ejercer la inspección, la vigilancia o el control.

CONCEPTO No. 20152000008731 DEL 16-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Ajuste de Ejercicios anteriores y reclasificación de pasivos Inviabilidad de aplicación del principio y de la norma técnica de hechos posteriores al cierre.

Doctora
 NUBIA LÓPEZ TORRES
 Contadora
 Empresa de Servicios Públicos de Agua Rica AAA S.A E.S.P
 Municipio de Puerto Rico Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 201555000426-2 en la cual manifiesta:

“En mi calidad de Contadora externa de la empresa de servicios públicos AGUA RICA AAA SA. E.S.P del Municipio de Puerto Rico Caquetá, me permito hacer la siguiente consulta:

La empresa realizó un Saneamiento Contable al Pasivo en las cuentas (Bienes y Servicios, Acreedoras y Obligaciones Laborales al período contable 2013 (saldos iniciales), encontrando inconsistencias en los registros contables de los años anteriores desde el 2010, 2011 y 2012. Una vez se hayan detectados las inconsistencias que a continuación relaciono, es necesario entrar en los períodos en mención y hacer el saneamiento correspondiente? o realizarlo en el año 2013 para que los saldos continúen razonablemente y así poder corregir las declaraciones tributarias pertinentes (Renta y Exógena) de los años no presentadas? (Sic) (Subrayado fuera de texto)

Las inconsistencias encontradas para las cuentas mencionadas fueron:

Bienes y Servicios.

1. Se identificó que hacían el registro de causación con una cuenta (240101 crédito) y en el momento de cancelar dicho registro lo hacían con otra cuenta de gasto o costos (51 — 75 debito (Sic)).
2. Para el caso anterior (1), hacían el mismo registro y gravaban el tercero con el número de documento de identidad real y al momento del pago lo hacían con otro número de documento de identidad.
3. Se realizaban pagos a contratistas sin su respectiva causación.
4. Los pagos a empleados de nómina lo (Sic) hacían con la cuenta 240101 débito.
5. Los pagos a los acreedores lo (sic) hacían con la cuenta 20101 debito (Sic), habiéndolos causado con la cuenta de honorarios.
6. Los traslados de un banco a otro lo (Sic) hacían con la cuenta 20101 debito (Sic), de honorarios.

Por lo anterior se puede concluir que para el caso del punto uno (1), se crea la obligación con el tercero y en el momento del pago no debita la cuenta correspondiente a la de causación. De ésta manera aparecen terceros en rojo.

Para el punto dos (2) el pago se realiza con las cuentas correctamente, pero el tercero no es quien tiene el número de documento verdaderamente gravado. Es así que se ha cancelado a un tercero que no está gravado con documento correcto, De ésta manera aparecen terceros con exceso de pago.

En lo expuesto anteriormente, no se ha logrado dar (Sic) cumplir con los informes trimestrales pertinentes a éste ente de control mediante la Plataforma CHIP, ya que las cuentas no son validadas correctamente por las inconsistencias presentadas en los estados financieros”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“ (...)

9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

124. Hechos Posteriores al Cierre. La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe

ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

(...)

i. Normas técnicas relativas a los pasivos

(...)

9.1.4.2 Gastos

(...)

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. (...)

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

399. Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

400. La fecha de cierre se refiere al último día del período con el cual están relacionados los estados contables básicos y corresponde al 31 de diciembre, de conformidad con el principio de Período contable.

401. La fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos corresponde a la fecha en que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse las siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de la autorización.

402. La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y

divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones señaladas, se concluye:

El ajuste de las inconsistencias evidenciadas en los registros contables de los años 2010, 2011 y 2012, relacionadas con Bienes y Servicios, Acreedoras y Obligaciones Laborales, no es viable realizarlo mediante la aplicación del principio y la norma técnica de hechos posteriores al cierre, puesto que el registro en el período objeto de cierre, procede para los hechos o situaciones que suministran evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, evaluadas o conocidas entre la fecha de cierre y la emisión y presentación de los Estados contables.

En consecuencia, para los mayores o menores valores causados en el gasto, la Entidad debe afectar las respectivas subcuentas, de la cuenta 5815 - AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES en el período contable en que se advierten los hechos materia de ajuste, y reclasificar los pasivos a las cuentas pertinentes para cada numeral, así:

1. *“Se identificó que hacían el registro de causación con una cuenta (240101 crédito) y en el momento de cancelar dicho registro lo hacían con otra cuenta de gasto o costos (51 — 75 débito)” (Sic).*

El registro correcto en el momento del pago era un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS, pero registraron un débito en la clase 5- GASTOS, o 6-COSTOS DE VENTA Y OPERACIÓN, o 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En consecuencia, sobrevaloraron el pasivo, ya que en el momento del pago no lo debitaron para cancelarlo e igualmente sobrevaloraron el gasto, al debitarlo para cancelar un pasivo, si este ya se había registrado en el momento de la causación, por tanto el ajuste procede mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

2. *“Para el caso anterior (1), hacían el mismo registro y gravaban el tercero con el número de documento de identidad real y al momento del pago lo hacían con otro número de documento de identidad”.*

El registro correcto en el momento del pago era un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, pero le pagaron a un tercero y afectaron la cuenta por pagar de otro tercero, quien aparece con exceso de pago, sin disminuir el derecho del tercero que recibió el pago.

Por ende, se debe realizar el ajuste reconociendo un débito para el tercero que recibió el pago y un crédito para el tercero que registra exceso de pago.

3. *“Se realizaban pagos a contratistas sin su respectiva causación”.*

Aunque el pago se dio mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, no se registró su causación que correspondía a un débito en la clase 1-ACTIVOS ó 5- GASTOS, o 6-COSTOS DE VENTA Y OPERACIÓN, o 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, y a un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, de modo que se subvaloró la clase 1-ACTIVOS ó 5- GASTOS, o 6-COSTOS DE VENTA Y OPERACIÓN, o 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

Por tanto, el ajuste se da reconociendo el activo, gasto o costo, mediante un débito clase 1-ACTIVOS o en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por tratarse de períodos contables cerrados, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

4. Los pagos a empleados de nómina lo (Sic) hacían con la cuenta 240101 débito.

Los pagos a empleados se registraron mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en este caso, previo al pago debió realizarse la causación de la nómina , debitando las cuentas: 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 6360-SERVICIOS PÚBLICOS, o las subcuentas, denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones imputadas, contribuciones efectivas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, y acreditando las respectivas subcuentas, de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2425-ACREEDORES.

Por consiguiente el ajuste del registro del pago se realiza mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2425-ACREEDORES y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

5. “Los pagos a los acreedores lo (sic) hacían con la cuenta 20101 debito (Sic), habiéndolos causado con la cuenta de honorarios”.

En este caso para corregir el error se acredita el pasivo improcedentemente debitado, y por otra parte, se debita la subcuenta 242552-Honorarios de la cuenta 2425 acreedores, la cual debió acreditarse en el momento de la causación.

6. “Los traslados de un banco a otro lo (Sic) hacían con la cuenta 20101 debito (Sic), de honorarios”.

El ajuste para corregir el error se realiza mediante un crédito en la cuenta 20101mal utilizada y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Ahora bien, debe revelarse en notas a los estados contables básicos, la información adicional necesaria para el análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos.

El uso de la cuenta 5815, no puede convertirse en una práctica común para realizar ajustes a registros contables improcedentes, razón por la cual deben adoptarse todas las medidas pertinentes para garantizar el adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones, en cumplimiento de los principios de causación, período contable y hechos posteriores al cierre contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000009801 DEL 26-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Determinación de políticas, procedimientos, de metodologías, asignación de responsabilidades, gestiones de orden administrativo, en cumplimiento del Control interno contable

Doctor

FRANCISCO MEJÍA YEPES

Jefe de Oficina Contaduría General del Municipio de Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000815-2 en la cual manifiesta:

"En atención a lo expuesto en el artículo (Sic) 59 de la Ley 1739 de Diciembre 23 de 2014 denominado "Saneamiento Contable", en la (Sic) cual facultan a las entidades a realizar en el término (Sic) de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, que correspondan a las condiciones estipuladas en los literales a, b, c, d, e, y f del mencionado artículo (coinciden con los literales a, b, c, d, y enunciadas en el numeral 3.1. ¿Resolución (Sic) 357 de 2008 de la Contaduría (Sic) ¿General de la Nación (Sic), se han presentado los siguientes interrogantes? (Sic)

1) ¿La Contaduría (sic) General de la Nación expedirá (Sic) instructivos y/o procedimiento para la aplicación del artículo (Sic) 59 de la Ley 1739 de 2014?

2) ¿En qué (Sic) cuenta contable se deberán direccionar los valores que sean objeto de saneamiento contable?

3) ¿Se requerirá (Sic) de la conformación de un Comité que tome las decisiones al respecto y quienes (Sic) lo conformarían? (Sic)

4) ¿Las gestiones y emisión de los actos administrativos de depuración, estarán a cargo de: quienes por competencia y/o Ley tienen a su cargo la administración de las

transacciones y/o bases de datos?, (Sic) del Contador de la entidad (Sic) o del Comité (Sic) que se conforme?

5) ¿Qué (Sic) metodología (Sic) se deberá usar para establecer la relación costo beneficio?"

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado ha señalado los presupuestos necesarios para que un acto sea considerado acto administrativo:

"...De suerte que para que un acto jurídico constituya acto administrativo debe consistir en una i) declaración unilateral, ii) que se expida en ejercicio de la función administrativa, que lo puede ser por una autoridad estatal de cualquier de sus ramas u organismos, o incluso por entidades privadas en virtud de autorización legal, a menos que por norma especial de orden Constitucional o legal dicha declaración, no siendo expedida en ejercicio de función administrativa sea demandable en acción contencioso administrativa y iii), que ella produzca efectos jurídicos por sí misma, de manera directa sobre el asunto o la situación jurídica de que se trate y, por ende, sea vinculante" Consejo de Estado –Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Primera Rad. 11001-03-24-000-1999-02477-01

De otra parte, la Resolución 357 de 2008 Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

"1.1. Control Interno Contable

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

(...)

3.14. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable.

El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se procesa la información contable en las entidades públicas, independiente de la forma de vinculación (nombramiento o contrato) deben presentar, al separarse de sus cargos, a manera de empalme, un informe a quienes los sustituyan en sus funciones sobre los asuntos de su competencia, con el propósito de continuar con el normal desarrollo del proceso contable, para lo cual deberán observar los lineamientos referidos en el procedimiento para la

elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal, de que trata el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1) ¿La Contaduría (sic) General de la Nación expedirá (Sic) instructivos y/o procedimiento para la aplicación del artículo (Sic) 59 de la Ley 1739 de 2014?

En respuesta a su pregunta, me permito anexar el concepto 20152000002201 del 5 de febrero de 2015, dirigido a la Doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, aplicable a todas las entidades contables públicas, que señaló:

*“La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.*

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que está vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares,

la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto”

2) ¿En qué (Sic) cuenta contable se deberán direccionar los valores que sean objeto de saneamiento contable?

Si existen dificultades para aplicar el marco normativo y procedimental existente, es necesario que precisen los casos particulares, a efectos de resolver las consultas, en función de las particularidades.

3) ¿Se requerirá (Sic) de la conformación de un Comité que tome las decisiones al respecto y quienes (Sic) lo conformarían? (Sic)

La Resolución de control interno referida, en su numeral 3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establece del resorte administrativo la pertinencia o no de conformar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

4) ¿Las gestiones y emisión de los actos administrativos de depuración, estarán a cargo de: quienes por competencia y/o Ley tienen a su cargo la administración de las transacciones y/o bases de datos?, ¿(Sic) del Contador de la entidad?, o del Comité que se conforme?

De conformidad con lo señalado por el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Primera Rad. 11001-03-24-000-1999-02477-01, los actos administrativos de depuración, deben estar a cargo de quien los pueda expedir en ejercicio de una función administrativa.

No obstante que el Control Interno Contable está a cargo del representante legal o máximo directivo, las responsabilidades son compartidas por los distintos niveles, áreas y personas que directa o indirectamente, son una fuente de alimentación del proceso contable, en donde el contador público debe ejercer una función de liderazgo para garantizar la sostenibilidad de la razonabilidad de los saldos revelados en los estados contables, de cara a la realidad financiera, económica, social y ambiental, tal como lo establecen los numerales 3.1. Control Interno Contable y 3.14. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable, de la Resolución 357 de 2008

5) ¿Qué (Sic) metodología (Sic) se deberá usar para establecer la relación costo beneficio? La entidad en sus manuales de políticas y procedimientos internos, debe establecer la respectiva metodología, puesto que este es un asunto netamente administrativo, según lo

indicado en numeral 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, todo ello en función de las condiciones particulares de cada entidad.

CONCEPTO No. 20152000009921 DEL 27-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relacionados con los ingresos, costos y gastos
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las transacciones originadas en la ejecución de contratos interadministrativos

Doctora
LUZ ELENA GAVIRIA LÓPEZ
Secretaria de Hacienda
Municipio de Medellín
Medellín (Antioquia), Colombia

Me refiero a su comunicación No. 201464002886, radicada en este Despacho con el No. 2015-550-000758-2 de fecha febrero 25 de 2015, mediante el cual solicita concepto sobre el reconocimiento contable de los hechos económicos y financieros derivados de los contratos interadministrativos celebrados entre el Municipio de Medellín y la Institución Universitaria Colegio Mayor, a cargo de las entidades intervinientes.

ANTECEDENTES

Se señala en la solicitud, que el Municipio de Medellín realizó conciliación de operaciones recíprocas con la Institución Universitaria Colegio Mayor, evidenciando una diferencia significativa que se origina por discrepancia en el criterio utilizado para el reconocimiento contable de los contratos interadministrativos suscritos entre las partes.

Informa que los registros contables realizados en cada una de las entidades intervinientes, son los siguientes:

La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, registra todas las operaciones derivadas de los mismos, en la subcuenta 245301- En administración, argumentando que

estos son clasificados y reconocidos como administración delegada de acuerdo a las condiciones pactadas en los mismos, tales como: Apertura de cuenta bancaria, reintegro de rendimientos financieros, reintegro de recursos no ejecutados, entre otros. Adicionalmente, reconoce en la subcuenta del ingreso 480807- Margen en la comercialización de bienes y servicios, los honorarios por la administración de los recursos recibidos por la entidad municipal.

Por su parte, el Municipio de Medellín reconoce los pagos directamente en las subcuentas 521190 – Comisiones, honorarios y servicios, 550705 – Generales y 550216 – Acciones de salud pública según corresponda, considerando que se trata de contratos de prestación de servicios.

Según se indica, el Municipio de Medellín, para ordenar la celebración de los acuerdos con la Institución Universitaria Colegio Mayor, entre otros, tiene en cuenta los siguientes aspectos, los cuales no se identificaron en los convenios objeto de análisis:

- La dependencia contratante debe establecer con claridad financiera el fundamento técnico de la cifra que pagará como remuneración o precio al administrador delegado o mandatario, único concepto que constituye ingreso contable para el mandatario.

- El contratista debe dar cumplimiento a los aspectos tributarios que se encuentran consagrados en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, artículo 3° del Decreto 1514 de 1998 y doctrina de la DIAN.

-En el convenio se discrimina el valor de los recursos a administrar y el de los honorarios. La entrega de los recursos a administrar no se supedita a la entrega de productos ni se exige expedición de factura, mientras que el pago de los honorarios debe cumplir con estos dos requisitos.

- Se exige la apertura de una cuenta bancaria independiente para el manejo de los recursos a administrar, cuenta bancaria que se encuentra exenta del gravamen a los movimientos financieros según certificación que expide el tesorero municipal.

- En la forma de pago, no procede la figura de anticipo.

En la comunicación recibida se señala lo siguiente:

“Por su parte, el contrato de prestación de servicios se celebra cuando se requiere servicios en un área determinada. La prestación de servicios se refiere a la ejecución de labores basadas en la experiencia, capacitación y formación profesional de una empresa en determinada materia. El contratista tiene autonomía e independencia

desde el punto de vista técnico y científico, lo que constituye el elemento esencial de este contrato. Se obliga con respecto a otra a realizar una serie de servicios a cambio de un precio. Es importante señalar que el pago del contrato es dirigido al cumplimiento de metas, horas, objetivos, proyectos, etc., y se puede pactar la entrega de anticipos.

Para el costeo en un contrato de prestación de servicios se incluyen los costos directos, indirectos y un margen de utilidad esperada formando así un costo total. Para el pago del valor del contrato se exige la presentación de factura o documento equivalente contra la entrega de productos y el valor debe ser reconocido contablemente como ingreso para la entidad que recibe los recursos. En este caso es responsabilidad del Municipio la liquidación de las deducciones tributarias.

El Municipio de Medellín realizó conciliación de operaciones recíprocas con la Institución Universitaria Colegio Mayor, evidenciando una diferencia significativa dada por discrepancia en el criterio para el reconocimiento contable de los contratos interadministrativos suscritos entre las partes, como los que se detallan a continuación:

No. Contrato	Objeto
4600045562	<i>Implementar el Plan de Educación en Alimentación, nutrición y Estilos de vida saludables, mediante el desarrollo de Estrategias educativas, de sociales, comunicacionales que propendan por el fortalecimiento de los programas de asistencia alimentaria y la formación de prácticas y de hábitos alimenticios en las Familias del Municipio de Medellín.</i>
4600048041	<i>Contrato Interadministrativo para la ejecución del proyecto de administración y conservación del inventario de bienes inmuebles adscritos a la Secretaría de Servicios Administrativos.</i>
4600049048	<i>Contrato interadministrativo para la prestación del servicio de atención integral diurna a personas mayores con vulnerabilidad social a través de los Centros de Vida Gerontológica del Municipio de Medellín.</i>
4600049440	<i>Atender a la población víctima del conflicto armado de acuerdo con los proyectos de PL-PP, desarrollando acciones de participación, autonomía económica y acompañamiento psicosocial proyectos de PL-PP, desarrollando acciones de participación.</i>
4600050424	<i>Contrato interadministrativo para formular, implantar y ejecutar acciones de fortalecimiento de esquemas organizacionales para administración y operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo y para la operación del Fondo de Solidaridad.</i>
4600050336	<i>Contrato interadministrativo para prestar los servicios de acompañamiento a la ejecución del Plan Municipal de Seguridad Alimentaria y Nutricional del Municipio de Medellín.</i>

No. Contrato	Objeto
4600049934	<i>Prestación de servicios para atender a población víctima del conflicto armado a través de acciones de prevención, restablecimiento y reparación con enfoque de derechos y diferencial.</i>
4600051368	<i>Apoyo y acompañamiento profesional y técnico para la viabilización, formulación, coordinación y seguimiento de los proyectos estratégicos, mantenimiento de la malla vial e infraestructura asociada de la secretaría de infraestructura física.</i>
4600050803	<i>Prestación de servicios para ejecutar la estrategia 1, 2, 3 por Mí, usando como metodología el proyecto de formación y desarrollo psicoafectivo Pisotón usando como metodología el proyecto de formación y desarrollo.</i>
4600051280	<i>Contrato interadministrativo de prestación de servicios para desarrollar un proceso de capacitación en fortalecimiento organizacional y asociativo del comercio informal.</i>
4600054962	<i>Contrato interadministrativo para apoyo en la formulación, implementación y ejecución de acciones de fortalecimiento de esquemas organizacionales para la administración y operación de los sistemas de servicios de acueducto, alcantarillado, aseo y PGIRS en el Municipio de Medellín.</i>
4600054901	<i>Contrato interadministrativo para prestar los servicios de acompañamiento integral a la ejecución del Plan Municipal de seguridad alimentaria y nutricional.</i>
4600055375	<i>Operación permanente para el manejo de la información turística de la ciudad de Medellín adscrito a la red nacional de pit's.</i>
4600054980	<i>Apoyo y acompañamiento profesional y técnico para la viabilización, formulación, coordinación y seguimiento de los proyectos estratégicos, mantenimiento de la malla vial e infraestructura asociada de la Secretaría de Infraestructura Física.</i>
4600054739	<i>Contrato Interadministrativo para la ejecución del proyecto de administración y conservación del inventario de bienes inmuebles, adscrito a la Secretaria de Servicios Administrativos.</i>
4600037862	<i>Acompañamiento técnico y administrativo en la planeación de la gestión implementación y seguimiento de los programas y proyectos de la subsecretaría de organización y participación ciudadana.</i>
4600034875	<i>Diseñar e implementar la metodología de monitoreo y evaluación del programa Buen Comienzo</i>

CONSIDERACIONES

En principio resulta relevante señalar que la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para interpretar una fuente constitucional o legal y, por tanto, no le

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1515

corresponde señalar un criterio jurídico específico al respecto. Sin embargo, dado que este Despacho recibe frecuentemente consultas sobre el asunto objeto de análisis, a continuación se presentan las consideraciones sobre las normas que sirven de fundamento para emitir las conclusiones sobre el procedimiento contable correspondiente:

1-Naturaleza y funciones competencia de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia

De conformidad con lo señalado en el Artículo 1. Del Acuerdo 002 de febrero 9 de 2007, por medio del cual se adopta el estatuto general de Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, la naturaleza jurídica de la misma es la siguiente:

ARTÍCULO 1. La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia fue creada por Ley 48 del 17 de diciembre de 1945, y adscrita al Municipio de Medellín mediante el Acuerdo 049 del 10 de Agosto de 2006, es una Institución Universitaria, organizada como Establecimiento Público de carácter académico del orden municipal, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente y con domicilio en la ciudad de Medellín.

Las actividades que son competencia de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, señalados en los artículos 4. Y 5. Del Acuerdo 002 de febrero 9 de 2007, antes citado, son las siguientes:

ARTÍCULO 4. La Institución está facultada legalmente para adelantar programas de formación de pregrado en las modalidades de formación técnica, tecnológica y profesional y programas de posgrado.

ARTÍCULO 5. La Institución tendrá las siguientes funciones: a) Adelantar programas académicos en los campos de acción que corresponda a la naturaleza de Institución Universitaria. b) Realizar actividades de investigación científica y tecnológica propias de su actividad académica. c) Fomentar y adelantar programas de extensión y proyección a la comunidad.

2. Aspectos generales en relación con los contratos

El artículo 209 de la Constitución Política Nacional, en referencia a la función administrativa que debe desarrollar el Estado, establece:

ARTICULO 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía,

celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

El Código Civil hace referencia indistintamente a contrato o convención, como el acuerdo de voluntades que se debe celebrar entre dos o más partes, mediante el cual una se obliga para con la otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa, expresado en convención, pacto, contrato, tratado o ajuste, tal como lo establece este código en el Artículo 1495, donde señala:

ARTICULO 1495. DEFINICIÓN DE CONTRATO O CONVENCIÓN. Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas.

Los contratos de mandato y su remuneración se encuentran regulados en los artículos 2142 y 2143 del Código Civil, el cual los define así:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.

ARTICULO 2143. MANDATO GRATUITO O REMUNERADO. El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez.”

3. Diferenciación entre convenio interadministrativo y contrato interadministrativo

Para diferenciar un convenio interadministrativo de un contrato interadministrativo, la doctrina jurídica existente sobre esta materia ha tenido en cuenta la finalidad que pretende el acuerdo de voluntades, entendiéndose que no existe en la ley un régimen jurídico diferente para el contrato y para el convenio, todas las normas especiales sobre relaciones interadministrativas se aplican a contrato y convenio.

La expresión “interadministrativos” hace referencia a los acuerdos, pactos, etc., celebrados entre entidades estatales exclusivamente, por lo que la naturaleza interadministrativa de un negocio dependerá exclusivamente de la calidad de las partes

del mismo, por el contrario no son interadministrativos ni se les aplica su régimen a los convenios que celebran las entidades estatales con particulares.

Igualmente, en las relaciones interadministrativas se suele utilizar indistintamente la expresión “convenio” como sinónimo de contrato o viceversa, por la elasticidad y uso generalizado de este vocablo; sin embargo, existen distinciones técnicas y jurídicas que en cada remisión se concretan.

El Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante Concepto del 30 de abril de 2008, Radicación No. 11001-03-06-000-2008-00013-00 (1881), Consejero Ponente: Enrique José Arboleda, señala:

"Es de la esencia del contrato o convenio interadministrativo, que cada una de las entidades partes contratantes realice los cometidos estatales a su cargo, pues es obvio que ninguna puede buscar fines públicos diferentes de aquellos que le fueron expresamente encomendados. En desarrollo de estos convenios, cada uno de los contratantes buscará ejecutar las tareas que le fueron asignadas, sin que esto signifique que necesariamente sea la misma, pues frecuentemente se trata de fines complementarios."

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero Ponente (E): Mauricio Fajardo Gómez, en Acción de Controversias Contractuales de fecha 23 de junio de 2010, indicó:

"se puede señalar que los convenios o contratos interadministrativos tienen como características principales las siguientes: (i) constituyen verdaderos contratos en los términos del Código de Comercio cuando su objeto lo constituyen obligaciones patrimoniales; (ii) tienen como fuente la autonomía contractual; (iii) son contratos nominados puesto que están mencionados en la ley²⁹; (iv) son contratos atípicos desde la perspectiva legal dado que se advierte la ausencia de unas normas que de manera detallada los disciplinen, los expliquen y los desarrollen, como sí las tienen los contratos típicos, por ejemplo compra venta, arrendamiento, mandato, etc. (v) la normatividad a la cual se encuentran sujetos en principio es la del Estatuto General de Contratación, en atención a que las partes que los celebran son entidades estatales y, por consiguiente, también se obligan a las disposiciones que resulten pertinentes del Código Civil y del Código de Comercio; (vi) dan lugar a la creación de obligaciones jurídicamente exigibles; (vii) persiguen una finalidad común a través de la realización de intereses compartidos entre las entidades vinculadas; (viii) la acción mediante la cual se deben ventilar las diferencias que sobre el particular surjan es la de controversias contractuales." (Subrayados fuera de texto)

²⁹ Ley 489 de 1998, Artículo 95.

Teniendo en cuenta la semejanza conceptual existente entre convenios y contratos que puede prestarse para equívocos en la celebración de cada uno de ellos, es relevante señalar el criterio que al respecto expuso la Contraloría General de la República en el Concepto 80112 – EE 40091 de julio 17 de 2009, según el cual:

“Los contratos interadministrativos se distinguirían de los convenios interadministrativos en que en los primeros por regla general hay entre las partes intereses opuestos y buscan perseguir una retribución o pago, por el contrario en los segundos las partes tienen intereses comunes para lograr el cumplimiento de una finalidad estatal impuesta por la Constitución o la ley sin que por ello se reciba ningún pago o ventaja económica”.

Los Convenios de la Administración revisten la forma de convenios interadministrativos, cuando las partes que concurren a su celebración son las entidades a las que se refiere el artículo 2o. de la Ley 80 de 1993. Los “Convenios Interadministrativos” tienen respaldo en lo señalado por la Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, la cual establece la facultad de asociación entre entidades públicas en los siguientes términos:

“Artículo 95º.- Asociación entre entidades públicas. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Estos convenios estarán sujetos únicamente a los requisitos que la ley exige para los convenios o contratos entre entidades públicas o interadministrativos.

En el caso de los Convenios de Asociación, su sustrato legal se encuentra contenido en forma genérica, para todas las entidades, en el Artículo 96 de la Ley 489, el cual establece: Artículo 96º.- Constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con participación de particulares. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observación de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, 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.

Los contratos interadministrativos, a diferencia de los convenios interadministrativos, se rigen por las reglas y principios señalados en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública vigente, por tanto los acuerdos que surgen entre las entidades, no son de cooperación entre asociados, sino de adquisición de bienes o servicios de contratantes a contratistas, en el que éstos últimos deben cumplir sus obligaciones a cambio de una contraprestación o precio que pagan los primeros.

La Ley 80 de 1993, para la realización de los fines de que trata el artículo 3º de la citada Ley, señala:

Artículo 3º.- De los Fines de la Contratación Estatal. Los servidores públicos tendrán en consideración que al celebrar contratos y con la ejecución de los mismos, las entidades buscan el cumplimiento de los fines estatales, la continua y eficiente prestación de los servicios públicos y la efectividad de los derechos e intereses de los administrados que colaboran con ellas en la consecución de dichos fines.

Los particulares, por su parte, tendrán en cuenta al celebrar y ejecutar contratos con las entidades estatales que, además de la obtención de utilidades cuya protección garantiza el Estado, colaboran con ellas en el logro de sus fines y cumplen una función social que, como tal, implica obligaciones.

En relación con la remuneración al contratista, el Inciso 1º del artículo 5º de la citada Ley 80 de 1993, establece:

Artículo 5º.- De los Derechos y Deberes de los Contratistas. Para la realización de los fines de que trata el artículo 3o. de esta Ley, los contratistas:

1. Tendrán derecho a recibir oportunamente la remuneración pactada y a que el valor intrínseco de la misma no se altere o modifique durante la vigencia del contrato.

(...)

Los contratos interadministrativos son una modalidad de selección de contratación directa, tal como lo dispone el Artículo 92 de la Ley 1474 de 2011, que señala:

Artículo 92. Contratos interadministrativos. Modificase el inciso primero del literal c) del numeral 4 del artículo 2º de la Ley 1150 de 2007, el cual quedará así:

c) Contratos interadministrativos, siempre que las obligaciones derivadas del mismo tengan relación directa con el objeto de la entidad ejecutora señalado en la ley o en sus reglamentos.

Se exceptúan los contratos de obra, suministro, prestación de servicios de evaluación de conformidad respecto de las normas o reglamentos técnicos, encargos fiduciarios y fiducia pública cuando las instituciones de educación superior públicas o las Sociedades de Economía Mixta con participación mayoritaria del Estado, o las personas jurídicas sin ánimo de lucro conformadas por la asociación de entidades públicas, o las federaciones de entidades territoriales sean las ejecutoras. Estos contratos podrán ser ejecutados por las mismas, siempre que participen en procesos de licitación pública o contratación abreviada de acuerdo con lo dispuesto por los numerales 1 y 2 del presente artículo. (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior se infiere que se exceptúan los contratos de obra, suministro, encargo fiduciario y fiducia pública cuando las instituciones de educación superior públicas sean las ejecutoras. Estos contratos podrán ser ejecutados por las mismas, siempre que participen en procesos de licitación pública o de selección abreviada y acrediten la capacidad requerida para el efecto.

La modalidad de selección se ratifica en el Artículo 76 del Decreto Nacional 1510 de 2013, que señala:

Artículo 76. Convenios o contratos interadministrativos. La modalidad de selección para la contratación entre entidades estatales es la contratación directa; y, en consecuencia, le es aplicable lo establecido en el artículo 73 del presente decreto.

Cuando la totalidad del presupuesto de una entidad estatal hace parte del presupuesto de otra con ocasión de un convenio o contrato interadministrativo, el monto del presupuesto de la primera deberá deducirse del presupuesto de la segunda para determinar la capacidad contractual de las entidades estatales.

Además de los estudios y documentos previos que sirvieron de soporte para elaborar el proyecto de pliegos, los pliegos de condiciones, y el contrato, a los que hace referencia el Artículo 20 del Decreto Nacional 1510 de 2013, los cuales deben permanecer a disposición del público durante el desarrollo del Proceso de Contratación, el Artículo 73 del mismo Decreto Nacional, de obligatoria aplicación en el caso de un contrato interadministrativo, señala:

Artículo 73. Acto administrativo de justificación de la contratación directa. La entidad estatal debe señalar en un acto administrativo la justificación para contratar bajo la modalidad de contratación directa, el cual debe contener:

1. La causal que invoca para contratar directamente.
2. El objeto del contrato.
3. El presupuesto para la contratación y las condiciones que exigirá al contratista.

4. El lugar en el cual los interesados pueden consultar los estudios y documentos previos.

Este acto administrativo no es necesario cuando el contrato a celebrar es de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, y para los contratos de que tratan los literales a), b) y c) del artículo 75 del presente decreto.

Ahora bien, según el artículo 7º de la Ley 1150 de 2007 y los Artículos 76 y 77 del Decreto Nacional 1510 de 2013, las garantías no serán obligatorias en los contratos interadministrativos, caso en el cual corresponderá a la entidad determinar la necesidad de exigirla, atendiendo a la naturaleza del objeto del contrato y a la forma de pago. Igualmente, de conformidad con el párrafo del artículo 14 de la Ley 80 de 1993, en los contratos interadministrativos, se prescindirá de la utilización de las cláusulas o estipulaciones excepcionales.

Por último, en cumplimiento del párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, los contratos que se suscriban no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.

4. Relación contractual entre las entidades intervinientes

Es necesario recalcar que, con base en lo señalado en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación sólo tiene competencia legal para pronunciarse sobre los asuntos relacionados con la regulación contable que expide, razón por la cual no es viable conceptuar sobre la calidad que se adquiere por parte de cada una de las partes, toda vez que ello corresponde a la esfera administrativa de las entidades intervinientes.

Sin embargo, para efectos de determinar el procedimiento contable, al evaluar lo establecido en los Actos Administrativos objeto de análisis producto de la consulta, se observa un conjunto de semejanzas que caracterizan a los denominados contratos interadministrativos, por los siguientes aspectos:

- a. Las partes intervinientes tiene intereses opuestos (particulares o unilaterales), por lo que el acto administrativo suscrito entre las partes es generador de compromisos y obligaciones.
- b. En el acuerdo o el pacto suscrito entre las partes se regula por las reglas y principios señalados en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública vigente, sus Decretos reglamentarios (ley 80 de 1993, Ley 1150 de 2007, Ley 1474 de 2011, Decreto nacional 1510 de 2013) y las disposiciones civiles y comerciales que les sean aplicables. Se

trata de la compra o adquisición de bienes y servicios, donde las partes tienen intereses opuestos y la entidad contratista persigue una retribución o pago.

c. El objeto en los actos administrativos no es el de atender funciones o necesidades por cuenta y riesgo de la Alcaldía de Medellín, por cuya ejecución la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia recibe una contraprestación directa. Por tanto, no se trata de la cooperación para en el cumplimiento de funciones administrativas de la entidad receptora; tampoco, del desarrollo conjunto de servicios o actividades que se hallan a cargo de las entidades intervinientes o; de cumplir una obligación conjunta originada en una disposición legal, normativa o judicial para el cumplimiento de fines comunes y; no es que la Alcaldía de Medellín haya confiado la gestión de las funciones a su cargo a la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, ni ésta se esté haciendo cargo de ellas por cuenta y riesgo de la primera; casos en que se trataría de un convenio interadministrativo.

d. La apropiación presupuestal ejecutada por la Alcaldía de Medellín con el perfeccionamiento del acto administrativo que dio lugar al acuerdo o pacto entre las partes, corresponde a una partida destinada a la ejecución de proyectos de inversión previstos en el Plan de Desarrollo respectivo, por lo que la ejecución de los recursos tiene como propósito desarrollar el objeto que compete a la entidad que los entrega.

e. La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, como receptora de los recursos, es la responsable de atender por cuenta propia todas las obligaciones tributarias que surgen de la ejecución de los dineros relacionados con el acto, acuerdo o pacto jurídico suscrito.

f. La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia debe asumir por cuenta propia las obligaciones frente a terceros derivadas de la ejecución de los recursos (ejemplo, por la contratación de recurso humano, adquisición de bienes o servicios).

g. Igualmente, la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia debe responder frente a cualquier daño o perjuicio ocasionado en reclamaciones de terceros, derivadas de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes en desarrollo del acuerdo entre las partes.

h. La entrega de recursos que hace la Administración del Municipio de Medellín en favor de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia corresponde al pago (remuneración) por los servicios prestados o por la adquisición de bienes o, a un anticipo o avance cuando ello ocurre antes de la ejecución de lo pactado en el Acto Administrativo.

No obstante lo anterior, en algunos casos surgen dudas sobre la calidad en la que interviene el Colegio Mayor de Antioquia, en particular en el caso de los Contratos Interadministrativos Nos. 4600049934 de 2013 y 4600050803 de 2013, donde se

específica el porcentaje de honorarios que se asigna a dicha Institución por la ejecución de los recursos, lo que induce a interpretar que la citada Institución Universitaria podría estar actuando en calidad de agente y no como principal.

Aclarar tal cuestión depende de distintos hechos y circunstancias y requiere de juicio profesional. En todo caso, la citada la Institución tendría la calidad de agente únicamente si no estuvo expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la prestación de servicios y si el monto de su ganancia es predeterminado, por ejemplo, cuando se establece una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al Municipio de Medellín.

Lo anterior significa que solo en una relación de agencia o de mandato, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, sólo la parte de la entrada bruta que representan los honorarios para Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia podría considerarse como los ingresos de actividades ordinarias de la misma.

Ahora bien, para establecer si la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, en desarrollo de los Contratos Interadministrativos objeto de análisis, ejecuta actividades en calidad de principal, se deben identificar algunas características que, solas o combinadas, determinan esa realidad subyacente, entre las que encontramos:

- La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al Municipio de Medellín, o de cumplir con lo indicado en una propuesta; por ejemplo haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o contratados por el Municipio de Medellín.
- La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia asume el riesgo frente a la calidad de los servicios prestados o de los bienes, si a ello hay lugar.
- La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, cuando se brindan bienes o servicios adicionales.

Por último, es oportuno retrotraer el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en relación con las actividades económicas que realiza FONADE y su correspondiente registro contable, distinguido con el radicado 20142000005261 de marzo 20 de 2014, en los siguientes términos:

“El Modelo de Contrato de Gerencia integral de proyectos en concepto del Consejo de Estado, número 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, concluye que al celebrarse contratos de este tenor, el Contratista 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, lo cual, es una de las particularidades que difieren del modelo que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración.

Otra particularidad surge respecto de los giros del valor contratado, que implica considerar que si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio del Contratista y los rendimientos financieros obtenidos 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 los desembolsos son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros que se generen, en razón a su naturaleza, se deberán reintegrar al Tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia". (Subrayado fuera de texto).

5. Normatividad contable pública

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 102, 103, 104 y 110 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"6. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

En lo relacionado con pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los párrafos 116, 117 y 118 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

Las normas técnicas para el reconocimiento y revelación de ingresos y gastos, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 265, 267 y 283, establecen:

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.

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. “(...)

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

CONCLUSIONES

El tratamiento contable general de las transacciones derivadas de la suscripción de los contratos interadministrativos a que hace referencia la consulta, bajo el supuesto que la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia adelantó actividades en calidad de principal, en la medida que la obligación a su cargo adquirida en condición de contratista, haya sido la de gestionar las acciones técnicas, jurídicas, administrativas, financieras y de apoyo, así como aportar su conocimiento específico, respondiendo de su ejecución por su cuenta y riesgo, en consideración de las características contractuales suscritas y sus cláusulas correspondientes y la realidad subyacente de las operaciones, debe ser el siguiente:

1. Registros a cargo de la entidad contratista

Bajo el supuesto que la Entidad Contable Pública puede medir con fiabilidad las operaciones relacionadas con la ejecución de los contratos interadministrativos, deberá reconocer los ingresos y costos, cuando se cumplan, entre otras, con las siguientes condiciones:

- Cuando se trate de la prestación de servicios que tienen una duración determinada en el tiempo y que buscan cumplir requerimientos contractuales efectuados por la Entidad contratante, reconocerá ingresos y los costos asociados, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, en desarrollo del conjunto de tareas acordadas para la ejecución en el contrato interadministrativo
- Si en el marco del contrato interadministrativo se realiza una venta de bienes, reconocerá los ingresos y los costos cuando la entidad contratista haya entregado los bienes a la entidad contratante, transfiriendo con ello los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los mismos y cuando no conserve ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes, ni retenga el control efectivo sobre los mismos.
- Producto de la entrega a satisfacción de los bienes, servicios u obras se generan derechos a su favor los cuales deberán reconocerse debitando las cuentas y subcuentas respectivas del GRUPO 14 DEUDORES.

Ahora bien, si la entidad recibe recursos para la ejecución de un contrato administrativo de forma anticipada, deberá reconocerse el hecho debitando la subcuenta y cuenta

respectiva en la que se realiza al recaudo, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Con el registro de los ingresos, efectuado en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y la entrega a satisfacción por parte de la entidad contratante, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se acreditará la cuenta y subcuenta correspondiente de la clase 4- Ingresos, y un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, en atención a lo dispuesto en el principio de Devengo o causación contenido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Registros a cargo de la entidad contratante

Con el recibo a satisfacción del objeto plasmado en Acto Administrativo respectivo, con base en las Actas de Recibo parcial o los informes correspondientes, mediante los cuales queda constancia de la realización de una obra, la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 1- Activos para reconocer el recibo de bienes u obras capitalizables o en las cuentas y subcuentas correspondientes de la clase 5- gastos o 7 Costos, por el recibo de servicios u obras no capitalizables y un crédito en las subcuentas correspondientes del Grupo 24 CUENTAS POR PAGAR.

Si la entidad entrega recursos para la ejecución de un contrato administrativo de forma anticipada, deberá reconocerse el hecho con un débito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, acreditando la subcuenta y cuenta respectiva de donde se retira el dinero correspondiente, la cual se amortizará gradualmente en la medida en que se cumple el objeto pactado.

3. Realidad jurídica de la calidad con la que actúan las entidades intervinientes en los Contratos Interadministrativos

En aquellos Contratos Interadministrativos en los que, dentro de las cláusulas de los mismos, se señala de manera taxativa el monto de la comisión u honorarios asignados por el Municipio de Medellín a favor de Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia por su participación en la ejecución de los mismos, generando dudas si la Institución Universitaria actúa en calidad de agente o de principal, por tanto, será necesario que las entidades intervinientes determinen conjuntamente esa realidad jurídica.

Lo anterior, por cuanto según lo dispone el Artículo 4° de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación sólo tiene competencia legal para pronunciarse sobre los asuntos relacionados con la regulación contable que expide, razón por la cual no es viable dirimir tal situación.

4. Operaciones recíprocas

En el caso de los contratos administrativos, cuando se entregan y reciben recursos de manera anticipada a la ejecución del mismo, las operaciones recíprocas se generan entre la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados, del ente receptor del bien o servicio, y la cuenta 2450- Avances y anticipos recibidos, del ente ejecutante del objeto del contrato. También se deberán identificar en las cuentas de Gastos y/o costos del ente receptor del bien o servicio, y las cuentas de ingresos que registran el valor de la contraprestación recibida por el ente ejecutante del objeto pactado.

De otro lado, en caso de que se llegue a las conclusiones que la Institución Universitaria tiene la calidad de agente o de mandatario en el marco de alguno de los Contratos Interadministrativos, sólo la parte de la entrada bruta que representan los honorarios podría considerarse como los ingresos de actividades ordinarias de la misma.

CONCEPTO No. 20152000010301 DEL 07-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Normatividad aplicable para Entidades de Gobierno.

Doctora
MARTHA PATRICIA GUTIÉRREZ RUEDA
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001094-2 en la cual manifiesta:

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de diciembre 23 de 2014 que señala:

“ARTICULO 59°, Saneamiento contable. Las entidades públicas adelantarán en un plazo de cuatro (4) años contadas a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

a. Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;

b. Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;

c. Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;

d. Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;

e. Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;

d. Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN publicó el documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, que contiene la política de regulación contable pública, la cual tenía previsto definir los siguientes tres (3) Marcos normativos a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marco normativo de contabilidad para

empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

El 11 de febrero de 2013, expidió la Resolución No. 051 (modificada por la Resolución 588 del 17 de octubre de 2013) y a través de dicho acto administrativo incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha Resolución, que corresponden básicamente a las empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

El 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN derogó las Resoluciones 051 y 588 de 2013 con la expedición de la Resolución 743, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo.

8 de septiembre de 2014, la Contaduría General de la Nación-CGN expidió la Resolución No. 414, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tienen las siguientes características: no cotizan en el mercado de valores, no captan ni administran ahorro del público y han sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

Actualmente, la Contaduría General de la Nación-CGN se encuentra estructurando el Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, el cual está basado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Respecto a las directrices o lineamientos para obrar de conformidad con el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014., me permito anexar el concepto 20152000002201 del 5 de febrero de 2015, dirigido a la Doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, aplicable a todas las entidades contables públicas, que señaló:

“La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la

Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que está vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares, la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto”

En relación con las directrices específicas para la aplicación de las normas internaciones de Contabilidad en el sector público, le informo que la Contaduría General de la Nación-CGN está estructurando el Marco normativo de contabilidad para Entidades del Gobierno, cuyo referente son las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB, pero considerando el contexto que condiciona el Sistema Nacional de Contabilidad Pública y que demanda desarrollos acordes a la realidad Colombiana y por tanto un marco normativo local, y un cronograma con tres períodos: De preparación obligatoria, comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2015; de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016; y de aplicación a partir del 1º de enero de 2017. Para el efecto, la Contaduría General de la Nación expedirá el correspondiente acto administrativo y lo publicará oportunamente.

En consecuencia, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF, como Entidad de Gobierno, debe continuar aplicando toda la normatividad genérica pertinente para estas entidades, contenida a partir de las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 que hacen parte del R.C.P, normatividad que subsiste hasta el 31 de diciembre de 2016 en que se termina el periodo de transición del Modelo de contabilidad para Entidades del Gobierno, y a

partir del 1º de enero de 2017, para todos los efectos, debe aplicarse el nuevo marco normativo local.

CONCEPTO No. 20152000012771 DEL 10-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Alcance de la certificación de estados financieros.

Doctora:
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora Financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá

ANTECEDENTES

Damos respuesta a su consulta radicado número 2015550001261-2, en el cual consulta sobre certificación a estados financieros.

"De manera atenta, le solicito su valiosa colaboración en el sentido de conceptuar frente a los siguientes asuntos de orden contable, así:

1. En el numeral 9.4 del Plan General de Contabilidad Pública, párrafo 401 señala: *"La fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos corresponde a la fecha en que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse las siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de la autorización"*

Así mismo, el párrafo 402 señala: *"La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública"*.

Con base en lo anterior, *¿Es obligatorio expedir una evidencia documental expresa adicional donde se indique que los estados contables fueron presentados a consideración*

del Representante Legal, y que éstos fueron aprobados por el mismo, para efecto de ser presentados a terceros?

Para el caso de la RNEC la única evidencia documental presentada por la Gerencia Administrativa y Financiera de la RNEC ante el despacho del señor Registrador Nacional del Estado Civil, corresponde a los Estados Financieros debidamente elaborados así:

Balance General

Estado de actividad financiera económica social y ambiental.

Estado de cambios en el patrimonio.

Notas de Carácter General.

Notas de Carácter Específico.

Formato CGN2005-001- Saldos y Movimientos.

Formato CGN2005-002-Operaciones Recíprocas.

Los anteriores informes son firmados por el representante legal, una vez se dan las explicaciones necesarias frente a las inquietudes que se presenten, posteriormente son enviados para la publicación respectiva en la página web de la Entidad.

1. La RNEC expidió certificación contable de los Estados Financieros a Diciembre 31 de 2014, en la cual señaló, “La información contenida en los Estados Financieros de la Registraduría Nacional del Estado Civil, con corte a 31 de diciembre de 2014, fue tomada fielmente de los libros de Contabilidad, llevados conforme a las normas señaladas en el Régimen de Contabilidad Pública y que los saldos reflejan en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la Entidad.”

Sin embargo el ente de control indica lo siguiente: “La RNEC no realiza la certificación a los estados contables acorde con las normas impartidas por la Contaduría General de la Nación, toda vez que no efectúa un escrito en el cual manifieste de forma expresa que la contabilidad se elabora conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública; que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental; que se han verificado las afirmaciones en los estados contables básicos”.

Por tal motivo, de manera atenta, solicito el concepto si la certificación expedida por la Entidad cumple con los requisitos esenciales y acorde con la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública. “

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre establecen en el párrafo 401 que *“la fecha de autorización para la emisión de los estados Contable básicos*

corresponde a la fecha en la que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse la siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de autorización”, adicionalmente en el párrafo 402 se indica que “la fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer a los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública”.

El Numeral 5. CERTIFICACIÓN del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos establece que la certificación “Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:

- a) Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.*
- b) Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*
- c) Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.*
- d) Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.*

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional.”

CONCLUSIONES

La certificación elaborada por la Registraduría Nacional del Estado Civil, expedida en los términos citados en su consulta, no contempla la totalidad de los elementos establecidos

en el Numeral 5. CERTIFICACION del Procedimiento *para la estructuración y presentación* de los estados contables básicos, toda vez que no hace referencia alguna a las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:

- a) Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.
- b) Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.
- c) Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.

La certificación se entiende cumplida, cuando se expide en forma integral de conformidad con lo establecido en el numeral 5. CERTIFICACION del *Procedimiento para la estructuración y presentación* de los estados contables básicos, y por lo tanto no es obligatorio expedir una evidencia documental expresa adicional donde se indique que los estados contables fueron presentados a consideración del Representante Legal, y que éstos fueron aprobados por el mismo.

CONCEPTO No. 20152000012791 DEL 10-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Acta de autorización de folios y justificación de cambio de numeración.

Doctora
 MARYSOL GUERRA LEGUIZAMÓN
 Contadora Pública
 Universidad Pedagógica Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001061-2 en la cual solicita:

“Concepto sobre la foliación de los libros oficiales teniendo en cuenta lo siguiente: La Universidad presenta como última acta de autorización de folios la No 4, elaborada el 5 de febrero del año de 2009 el cual habilitaba los folios del libro mayor y balances y el libro diario. Dado que a partir del año 2011 cambiamos a un nuevo sistema financiero, el contador imprimió los libros del año 2011 con el nuevo sistema, pero empezó con una nueva numeración a partir del número 1 sin suscribir acta.

La pregunta es si a la fecha se debería realizar una acta para autorizar la numeración que venía desde el año 2010 o si debe hacerse con una nueva numeración. Teniendo en cuenta que la Universidad prepara su información contable electrónicamente mediante un aplicativo financiero diferente a partir de la vigencia 2011 y cuenta con numeración interna para efectos de control, surge la duda si es necesario continuar elaborando el acta de autorización de folios y como debe realizarse.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 594 del 14 de julio de 2000, reglamentada parcialmente por los Decretos Nacionales 4124 de 2004, 1100 de 2014, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos, decreta:

(...)

ARTÍCULO 19. Soporte documental. Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

(...)

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“(...)

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

(...)

1) Libros de contabilidad

(...)

345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones.

346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

a. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre (...), tipos de comprobantes utilizados, (...), forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

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

(...)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública.

(...)

Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública (...)
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Las autorizaciones de folios posteriores, al acta de apertura que oficializa los libros de contabilidad principales, deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse, así lo establece el Régimen de Contabilidad Pública en el párrafo “345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse.”

Bajo este contexto, el proceder de la entidad es formular un acta mediante la cual se expliquen las razones que justifican el cambio de numeración y se consignen las

formalidades propias de estas y la nueva numeración que corresponde en cada libro oficial.

De otra parte, si por razones particulares, se inicia un nuevo libro o sistema, cada vez que esto suceda, se debe elaborar el acta de autorización de folios, para lo cual se deben observar los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública en el párrafo “346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua”, so pena de encontrarse en una situación de inexistencia de la contabilidad.

CONCEPTO No. 20152000018631 DEL 20-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Viabilidad de reconocer los recursos recibidos por cesantías e intereses de cesantías de los servidores públicos del SENA en la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR AFILIADOS

Doctora
OSMANY GARAY AYOLA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
SENA-Dirección General
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001015-2 en la cual manifiesta:

“La entidad mediante acuerdo 30 de 1971 constituyó y organizó el Fondo Nacional de Vivienda del SENA, posteriormente, mediante acuerdo 0002 de 1997 reglamentó su Funcionamiento y, finalmente, mediante el acuerdo 0010 de año 2000 se adoptaron las normas reguladoras del Fondo Nacional de Vivienda.

En cumplimiento a estos acuerdos, el Fondo Nacional de Vivienda del SENA registra el valor de las cesantías e intereses de las mismas de los servidores públicos de la entidad, causados o que se causen, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2° “RECURSOS” del capítulo I “Objetivos y recursos del Fondo” del acuerdo 0010.

En atención a lo anterior, la entidad causa anualmente las cesantías pertenecientes a los Funcionarios en la PCI de la Dirección General, donde se encuentra centralizada la nómina, en la subcuenta contable 250502 “Cesantías” y posteriormente son trasladadas a la PCI 36-02-00-001-202910 del Fondo Nacional de Vivienda del SENA, utilizando la misma cuenta contable.

Así las cosas, se solicita concepto, sobre la viabilidad de utilizar en la PCI del Fondo de Vivienda del SENA la cuenta contable 2420 “Aportes por pagar a afiliados”, subcuenta 242001 “Cesantías e intereses liquidados por pagar”, teniendo en cuenta que el Fondo administra estas cesantías, no tiene empleados y son trasladadas anualmente, como se manifestó, a la PCI de este fondo.

Es de anotar, que en mesa de trabajo en la Contaduría General de la Nación, en la cual se trató este mismo tema, se sugirió por parte de los asesores de esa entidad, la utilización de esta cuenta contable, en razón a la naturaleza del Fondo Nacional de Vivienda del SENA.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El acuerdo 00010 del año 2000 del Consejo Directivo Nacional del Sena, por el cual se adoptan normas reguladoras del Fondo Nacional de Vivienda, acuerda:

“(…)

CAPITULO 1

OBJETIVOS Y RECURSOS DEL FONDO

ARTICULO 1°. OBJETIVOS: *El Fondo Nacional de Vivienda del SENA, tendrá los siguientes objetivos*

1, Contribuir a la solución de las necesidades de vivienda de los servidores públicos del SENA.

2. Administrar los recursos que se le asignen.

ARTICULO 2°. RECURSOS: *El Fondo Nacional de Vivienda del SENA, tendrá los siguientes recursos:*

1. El valor de las Cesantías e intereses de las mismas de los Servidores Públicos del SENA, causados o que se causen.
2. Los rendimientos de las inversiones que se hagan con los recursos del Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
3. Los aportes que haga el SENA
4. Las amortizaciones e intereses de los créditos para vivienda
5. Los activos del Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
6. Los ahorros que hagan los Servidores Públicos.
7. Los demás bienes y aportes que adquiera el Fondo Nacional de Vivienda del SENA a cualquier título.

(...)

ARTICULO 26. CESANTÍAS E INTERESES: Las cesantías del trabajador beneficiario de un crédito de vivienda, serán liquidadas y pagadas para completar el valor de la vivienda en el momento de hacer uso del préstamo.

Todos los Trabajadores Oficiales tendrán derecho a los intereses sobre la cesantía y éstos podrán autorizar que se les abonen a los préstamos de vivienda.”

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1410-APORTES POR COBRAR A ENTIDADES AFILIADAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos por cobrar a entidades afiliadas, como resultado de los aportes causados por concepto de cesantías por desembolsar a favor de los servidores públicos. La subcuenta 141095-Aportes Recibidos por Aplicar (Cr) es transitoria y registra los valores recibidos por concepto de cesantías pendientes de aplicar por el Fondo Nacional de Ahorro.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2420-Aportes por Pagar a Afiliados. Para la subcuenta 141095-Aportes Recibidos por Aplicar (Cr) las contrapartidas serán las subcuentas 141001-Aporte de Cesantías-Doceavas, 141002-Aportes de Cesantías-Ajustes, 141003-Intereses de Mora y 141090-Otros Aportes por Cobrar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1542

1 El valor estimado por pagar de cada entidad afiliada, previo cumplimiento de las disposiciones legales.

2. El valor de los intereses de mora.

SE ACREDITA CON:

1. El valor del recaudo total o parcial de los aportes causados.

2420-APORTES POR PAGAR AFILIADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cesantías pendientes de pago, pertenecientes a los afiliados del sector público y privado.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1410-Aportes por Cobrar a Entidades Afiliadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El giro de las cesantías parciales o definitivas.
- El abono a las obligaciones de los afiliados.
- El traslado a fondos privados.

SE ACREDITA CON:

- 1. El valor de los reportes efectuados por las entidades vinculadas.
- 2. El abono en las cuentas individuales de los afiliados.
- 3. El ajuste mensual de las cuentas individuales de los afiliados por intereses.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y particularmente las funciones asignadas al Fondo Nacional de Vivienda del SENA, se concluye que en la contabilidad de éste debe reconocerse los recursos recibidos por cesantías e intereses de cesantías de los servidores públicos del SENA, en la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR AFILIADOS, si se advierte que el Fondo configura una entidad contable pública que cumple funciones que no son del cometido estatal del Sena.

CONCEPTO No. 20152000018681 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Obligatoriedad del principio de causación en el Sector Público.

Doctor

ANGEL MARIA PALACIOS MOSQUERA

Contador General del Departamento

Gobernación del Chocó

Quibdó - Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No.2015550001271-2, mediante la cual manifiesta, lo siguiente:

“(...) solicito apoyo técnico contable sobre concepto relacionado con el (SIC) principio de causación contemplado en el decreto 2649 art 48, (SIC) el cual define los hechos económicos se reconoce la realización en el momento mismo en que surgen los derechos o las obligaciones, sin llegar a esperar a que esos derechos y obligaciones se hagan efectivos.

Una cosa es adquirir una obligación y otra bien distinta es cumplirla, luego, la contabilidad de causación reconoce la existencia de esa obligación en el momento mismo en que nace, así no se haya cumplido con ella. (SIC), situación que es contraria en nuestro ente, porque estamos cancelando obligaciones sin la respectiva causación.

Considerando lo anterior señor (SIC) contralor solicito emitir concepto sobre la obligatoriedad de dar aplicabilidad al (SIC) principio de causación”

CONSIDERACIONES

También el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“2. SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

2.8. Principios de Contabilidad Pública.

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

(...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.
“(Subrayado fuera de texto).”

CONCLUSIONES

Es pertinente precisar que el Decreto 2649 de 1993 no aplica para las entidades públicas. En consecuencia, la respuesta que se profiere, se soporta en el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, el cual constituye el marco normativo de obligatoria aplicación por todas las entidades que conforman el Sector Público.

El párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública establece, sin excepciones, que en virtud del principio de devengo o causación, *“los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*

Bajo este contexto, se impone la obligatoriedad de que la Gobernación del Chocó reconozca en su contabilidad, los hechos, operaciones y transacciones, en el momento en que suceden, es decir cuando surgen los derechos o las obligaciones derivadas de los mismos, así el pago de ellos se efectúe con posterioridad. La aplicación obligatoria del principio de causación proviene desde el año 1995, razón por la cual es imperioso que se implementen de inmediato las acciones pertinentes para dar cabal cumplimiento a la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000018711 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Asignación de responsable de elaborar conciliaciones bancarias, competencia administrativa, de conformidad con la Resolución 357 de 2008

Doctor
VICTOR MANUEL MOTTA PATIÑO
Coordinador Grupo de Tesorería
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001165-2 en la cual solicita:

“De conformidad con el artículo 1° del Decreto 1780 del 18 de septiembre de 2014, me permito solicitar me brinde su concepto acerca de cuál debe ser la dependencia interna responsable de elaborar la conciliación bancaria de la Cuenta Única Nacional, Código Contable 142402 - En Administración. La CUN es administrada por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, toda vez que el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos — INVIMA es un establecimiento público del orden nacional, con autonomía administrativa y recursos propios.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991, dispone: “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.”

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...) (Subrayado fuera de texto)

Dicho ámbito se precisa con la expedición de la Ley 298 de 1996 y en el artículo 4, señala las funciones de la Contaduría General de la Nación: a) "*Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público*" (...) i) *Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (Subrayado fuera de texto)*

El Decreto 1780 del 18 de septiembre de 2014, por el cual se modifica el Decreto 2785 de 2013 y se dictan otras, decreta:

“Artículo 1. *Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. Modifícase el artículo 4 del Decreto 2785 de 2013 así: "Artículo 4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir de la vigencia del presente Decreto y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

Los recursos propios, administrados y de los fondos especiales que a la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto se encuentren invertidos en Títulos de Deuda Pública emitidos por la Nación o cualquier otro activo financiero distinto de éstos y que no se encuentren generando pérdidas de capital, se incorporarán como ingresos del Sistema de Cuenta Única Nacional (...)”

En cuanto a la regulación contable, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su numeral 3.2, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que, el tema consultado desborda las competencias funcionales asignadas al Contador General de la Nación en el Art. 354 de la Constitución Política y a la Contaduría General de la Nación, en el Art. 4 de la ley 298 de 1996, toda vez que éste es un asunto netamente administrativo, según lo regulado en el numeral 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, que establece: “(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.”

CONCEPTO No. 20152000018741 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Procedimientos de contabilidad pública y de control interno contable. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento relacionado con el inventario de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados que aún continúan en uso.

Doctora
SILVIA PATIÑO ALZATE
Revisora Fiscal
Corporación Autónoma Regional del Quindío
Armenia (Quindío)

CONSIDERACIONES

Me refiero a su comunicación remitida mediante correo electrónico de fecha marzo 12 de 2015, radicada con el No. 20135500010632, donde solicita se informe el procedimiento contable a seguir en relación con el inventario de la Propiedad, Planta y Equipo que está totalmente depreciado.

ANTECEDENTES

Indica en su comunicación que como resultado de un avalúo se estableció una desvalorización y pregunta si ese resultado solo se debe reportar de manera informativa o si se reconoce la desvalorización, y cuál es el tratamiento contable para la depreciación.

Mediante correo electrónico de fecha 16 de marzo de 2015 aclara que la situación a que hace referencia la consulta se refiere a bienes usados actualmente cuyo valor neto en libros es cero (\$0) debido a que se encuentran totalmente depreciados, pero que como resultado de un avalúo el dato obtenido resulta inferior al costo histórico del elemento.

CONSIDERACIONES:

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, resuelve:

“(…)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

(…)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su

respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.6. Actualización de los valores.

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad contable pública deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos acordes a cada circunstancia. En el caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable”

(...) (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9. Normas Técnicas de Contabilidad Pública

9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden (...) siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general

(...)

167. (...) Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

(...)

198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, (...)

(...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.1 Ingresos

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayados fuera de texto).

9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

(...)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“(...)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

(...). La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada

activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora.

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS.

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

(...)

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y

AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

(...)

18. ACTUALIZACIÓN.

(...)

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

(...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta

581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Cuando los activos han sido totalmente depreciados y siguen utilizándose, significa que se ha omitido la norma que obliga a la revisión anual de vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, si las normas citadas se han omitido, se requiere realizar ajustes a partir del registro efectuado por la entidad, a efectos que el reconocimiento de tales bienes revele la realidad económica de los mismos. Bajo estas circunstancias el tratamiento contable adecuado para el reconocimiento de la depreciación y de la actualización de los bienes, es el indicado en los numerales 16 y 19 del procedimiento citado en las consideraciones y, dado que se dispone del valor correspondiente al avalúo actual del bien, se debe incorporar el nuevo valor como costo y depreciarlo por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

Los activos totalmente depreciados que no se encuentren en condiciones de uso deben retirarse de la contabilidad, y hasta tanto, la entidad defina su destinación final se deben controlar en cuentas de orden en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS.

CONCEPTO No. 20152000020061 DEL 29-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Marco Conceptual Manual de Procedimientos – Catálogo de Cuentas
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de honorarios de curadores ad litem en procesos de jurisdicción coactiva de convenio interadministrativo

Doctora

MARIA DEL CARMEN CASTILLO JAIMES

Jefe de Presupuesto – CMF

Contraloría Municipal de Floridablanca

Floridablanca, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500012962, mediante la cual formula consulta relacionada con la contabilización de honorarios de curadores en procesos de jurisdicción coactiva adelantados por la Contraloría Municipal de Floridablanca, así:

“La Contraloría en cabeza del Jefe de la Oficina Jurídica adelante (sic) procesos de jurisdicción coactiva originados por procesos de responsabilidad fiscal, por procesos sancionatorios o eventualmente por el incumplimiento en el pago de cuotas de fiscalización por parte de las entidades a quienes les asiste el deber de pagarla a la Contraloría.”

Concretamente, la consulta es orientarnos en lo siguiente:

La oficina jurídica de la entidad por medio de auto designa curador ad litem en Proceso Coactivo y fija honorarios provisionales.

- 2. ¿La entidad debe cancelar estos honorarios?*
- 3. ¿Cómo se contabilizan estos honorarios, en el momento de asignación del Curador Ad litem?*
- 4. ¿Cómo se contabilizan en el momento de la terminación del Proceso Coactivo?”*

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece los criterios que deben observarse para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública, así:

“Pasivos. 230. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”
(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, si la determinación del valor del pasivo depende de un hecho futuro, el Marco Conceptual, menciona lo siguiente:

“Pasivos estimados. 233. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Catálogo de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública determina las cuentas contables que se deben usar para el reconocimiento de los pasivos a cargo de la entidad contable pública, así:

“2790 - PASIVOS ESTIMADOS – PROVISIONES DIVERSAS. Representa el valor de las obligaciones estimadas, efectuadas por la entidad contable pública, para cubrir eventuales gastos por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.”

5317 – PROVISIONES DIVERSAS – OTRAS PROVISIONES DIVERSAS. Representa el valor estimado para cubrir eventuales gastos no considerados en otras clasificaciones.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La oficina jurídica de la entidad por medio de auto designa curador ad litem en Proceso Coactivo y fija honorarios provisionales.

- 1) ¿La entidad debe cancelar estos honorarios?

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir lo siguiente:

- No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación conceptuar si corresponde a la Contraloría Municipal de Floridablanca cancelar los honorarios fijados a los curadores ad litem en procesos coactivos. En consecuencia, esa entidad, desde la perspectiva de la regulación superior que le aplique, debe evaluar si es de su incumbencia asumir tales estipendios.

Ahora bien, si efectuado la evaluación anteriormente señalada, se determina que tales honorarios son a su cargo, es procedente el reconocimiento del pasivo por concepto de los honorarios provisionales en favor del curador ad litem designado por la oficina jurídica de la entidad contable pública determinados mediante auto, en desarrollo de los procesos de jurisdicción coactiva que adelanta esa Contraloría. Para ello, se debe tener en cuenta la noción de pasivo establecido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, el cual menciona que corresponde a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de la Contraloría Municipal de Floridablanca. Una vez se establezca si es viable o no el reconocimiento del pasivo en cabeza de la Contraloría, se procederá a su respectiva cancelación de ser el caso.

- En el caso en que los honorarios provisionales decretados por la Contraloría Municipal de Floridablanca en favor del curador correspondan a un pasivo de la entidad, se deberá proceder conforme lo establecido en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. Esto es, registrar un gasto por el valor de los honorarios provisionales en la subcuenta contable 531790 – Otras provisiones diversas de la cuenta 5317 – PROVISIONES DIVERSAS, contra un pasivo en la subcuenta contable 279090 – Otras provisiones diversas de la cuenta 2790 – PROVISIONES DIVERSAS.

Una vez, se determine el valor de los honorarios definitivos en favor del curador se deberá trasladar de la cuenta de pasivos estimados al pasivo real por concepto de honorarios. Si se determina un mayor valor, se debe reconocer el respectivo gasto contra la cuenta del pasivo real, el cual se debitará con ocasión del pago respectivo afectando a su vez la cuenta 1110 – DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20152000020171 DEL 30-04-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1557

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables Procedimiento de control interno contable Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Construcción de indicadores financieros que faciliten la interpretación de los estados contables

Doctor
 JUAN CARLOS CORTES ALBADAN
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de abril 7 de 2015, radicada en este Despacho con el No. 2015-550-001403-2, donde manifiesta:

«(...)

Antecedentes:

*“Teniendo en cuenta lo establecido en los Planes de Mejoramiento al Sistema de Control Interno Contable para la vigencia de 2014, en cuanto a los Hallazgos: **H1 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio**: “Eleva consulta a la CGN (sic) la obligatoriedad de calcular indicadores financieros para acompañar los EF” y el Hallazgo: **H2 del Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA** “Construir indicadores financieros que faciliten la interpretación de los estados contables”, determinados por la auditoría interna, comedidamente solicitamos nos indiquen:*

- 2) *¿Si es pertinente para las entidades públicas incluir en sus estados financieros el cálculo de indicadores financieros?*
- 3) *¿Si la respuesta es afirmativa, ¿cuáles indicadores financieros se deberían aplicar?*

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

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con pautas básicas o macroreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SNCP. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en los párrafos 363, 365 y 366 del Plan General de Contabilidad Pública en el punto 9.3, señalan:

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

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

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

También las citadas Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en el párrafo 385, punto 9.3.3, del Plan General de Contabilidad Pública, indica los requerimientos en cuanto a información complementaria o específica, señalando:

385. Noción. Los informes contables específicos se preparan para satisfacer necesidades particulares de ciertos usuarios de la información contable y se caracterizan por tener un uso limitado y por suministrar mayor detalle de algunas transacciones, hechos y operaciones. Cuando sea necesario suministrar información adicional a la estructura del informe se hará por medio de notas.

El numeral 19 del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, citado en el numeral anterior, expresa respecto a las políticas y prácticas contables, que *“Se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos. Así como los métodos y prácticas contables, de carácter específico, si las hubiera, adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. También, se informan las razones sobre las decisiones adoptadas en el evento en que existan diferentes posibilidades de reconocer de manera confiable un hecho y el impacto en los estados contables”.* (Subrayado fuera de texto)

En tal sentido, el numeral 3.2 del anexo a la Resolución 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señala:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

(...)

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4. de la citada Resolución, precisa lo siguiente:

“4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”.

En el punto 4.1, numeral 5, del anexo de la citada Resolución se señalan los “Controles asociados a las actividades del proceso”, referido al “ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN”, se dispone lo siguiente:

“1. Verificar que la información contable suministrada a la alta dirección esté acompañada de un adecuado análisis e interpretación, soportada en cálculos de indicadores de gestión y financieros, útiles para mostrar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad pública.

2. Construir los indicadores pertinentes a efectos de realizar los análisis que correspondan, para informar adecuadamente sobre la situación, resultados y tendencias, así como la respectiva verificación respecto de su implementación”. (Subrayado fuera de texto).

Previamente, la Contaduría General de la Nación adoptó una posición doctrinaria en relación con la cuestión objeto de consulta mediante concepto 20105-143401 del 23 de julio de 2010, el cual hace parte de la Doctrina Contable Pública, donde señaló lo siguiente:

“Con respecto a los indicadores financieros que debe realizar una entidad contable pública, este despacho se abstiene de pronunciarse dado que no es de nuestra competencia, de conformidad con lo indicado en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993 y el literal i) de la Ley 298 de 1996 en el sentido de que la pregunta realizada no se refiere puntualmente a la interpretación de Normas Técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En las Normas técnicas y en los procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables no se prescribe que los estados contables, deban prepararse incluyendo indicadores financieros.

Desde la perspectiva de la Resolución 357 de 2008, mediante el cual se formula el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, se establece en el numeral 5 del punto 4.1, relacionado con los controles asociados al proceso contable, se indican las actividades de análisis, interpretación de la información, describe que para la presentación de la información presentada a la alta dirección, ésta se acompañe de un adecuado análisis e interpretación, soportada en cálculos de indicadores de gestión y financieros, útiles para mostrar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad pública; actividad que deberá entenderse como complementaria al proceso de elaboración y presentación de los estados contables básicos.

Corresponde a cada entidad formular los respectivos indicadores y demás elementos de análisis que puedan contribuir a los propósitos de una mejor comprensión e interpretación de los estados financieros, en consonancia con la complejidad y particularidad de sus operaciones y del sector al cual pertenece, como bien podrían ser indicadores para analizar la situación de tesorería o la capacidad de pago en el inmediato plazo, el respaldo que tienen las obligaciones en los activos corrientes o efectuar relaciones entre diferentes magnitudes del gasto, pero no encontrará datos relevantes, por ejemplo, para establecer la sostenibilidad financiera, niveles de endeudamiento, ni para comparar los flujos de gastos frente a los ingresos por cuanto éstos provienen en su mayor parte del Tesoro Nacional.

CONCEPTO No. 20152000020161 DEL 30-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco Normativo para las Universidades Públicas

Doctora
PAOLA BRAVO GUERRERO
Profesional de Control Interno
Universidad de Nariño
San Juan de Pasto – Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No.2015550001834-2, mediante la cual manifiesta, lo siguiente:

“(…), solicito muy comedidamente informar respecto a los plazos que opera para la Universidad de Nariño como Institución de educación superior pública del orden Departamental, para la convergencia y aplicación de las normas internacionales, si son NICSP O(Sic) NIIF, el grupo al que pertenece, la legislación respectiva que opera para el caso.”

CONSIDERACIONES

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

En el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación publicó el documento *“Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, que contiene la política de regulación contable pública, la cual tiene previsto definir los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

El 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 743, modificada por la resolución 598 del 2014, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y la resolución 117 de marzo del 2015 incorpora el catálogo general de cuentas, que serán aplicados para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

El 8 de septiembre de 2014, la CGN expidió la Resolución 414, mediante la cual se incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual, el catálogo general de cuentas, expedido por la resolución 139 de marzo del

2015 y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos que serán aplicados por las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, nos permitimos dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos.

La Universidad de Nariño, deberá aplicar el Marco Normativo de contabilidad para las entidades de gobierno, el cual se encuentra en desarrollo y se tiene previsto expedir en el primer semestre de 2015, con el siguiente cronograma que comprende tres períodos: preparación obligatoria año 2015, transición año 2016 y aplicación en el año 2017.

CONCEPTO No. 20152000020211 DEL 30-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Publicación mensual de estados contables intermedios

Doctor
 EUDES SOLER SANABRIA
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Sociedades
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500019782, mediante la cual formula consulta en relación con la publicación mensual de estados financieros intermedios por parte las entidades contables públicas.

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

CONSIDERACIONES

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 7 establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deben publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, la Ley 734 de 2002 - Código Disciplinario Único en su numeral 36 del artículo 34, establece los deberes que deben cumplir los servidores públicos, así:

“Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que las entidades contables públicas incluidas dentro del ámbito de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se encuentran obligadas a publicar sus estados contables intermedios de forma mensual en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público dando cumplimiento a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002.

Así mismo, es importante mencionar que los informes objeto de publicación mensual corresponden a los informes de gestión, resultados, financieros y contables. Ahora bien, los estados contables intermedios a los que hace alusión el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

CONCEPTO No. 20152000020511 DEL 06-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Realización permanente de cruce de información entre áreas.

Doctora
 LUCELLY REINA ARENAS
 Jefe de Control Interno
 Municipio de Puerto Gaitán

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No.2015550001833-2, mediante la cual manifiesta, lo siguiente:

“(…), quiero que por favor me aclaren (Sic) cada cuanto se debe realizar cruces de cuentas entre el área de almacén y el área de contabilidad; mensual, trimestral. (Sic) o semestral.”

CONSIDERACIONES

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

Le Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 2. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO,

“(…)”

b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;

(…)”

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

f) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;

(...)

ARTÍCULO 4. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno.

(...)

b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;

(...)

d) Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;

i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control;

l) Simplificación y actualización de normas y procedimientos; (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, determina:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad (...).” (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, (...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, nos permitimos dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos.

Toda entidad pública, bajo la responsabilidad de los directivos, debe implementar o establecer adecuadas políticas y procedimientos de control interno contable de acuerdo a la resolución 357 del 2008, que contemplen la realización permanente de cruces de información entre el área de almacén y el área de contabilidad y de sus diferentes áreas o dependencias, de tal forma que permitan reconocer de manera oportuna e integral los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, información necesaria, que les permita la debida identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información contable pública, atendiendo al cumplimiento de principios de contabilidad pública, normas técnicas y manual de procedimientos.

Bajo este contexto, se recomienda que la entidad realice preferiblemente, cruces de información mensuales.

CONCEPTO No. 20152000023341 DEL 25-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Ratificación conceptos: 2013200009841 del 5 de abril de 2013 y 20142000015401 de Junio de 2014.

Doctora

MONICA QUIROZ VIANA
Directora Jurídica, Administrativa y Financiera
Empresa de Vivienda de Antioquia
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 9 de febrero de 2015, radicado con el número 2015-550-001569-2 mediante el cual manifiesta:

“ANTECEDENTES

La Empresa de Vivienda de Antioquia VIVA Empresa Industrial y Comercial del nivel departamental, es la Entidad encargada de ejecutar la política integral de vivienda en el Departamento de Antioquia.

Para cumplir su cometido la Empresa recibe del Departamento de Antioquia los recursos para atender los programas de inversión en materia de vivienda que están definidos en el plan operativo anual de inversiones del Departamento.

Dentro de los programas de inversión está el Fondo rotatorio de créditos complementarios. Desde sus inicios el Gerente General de la Empresa solicito a la Junta Directiva de la Entidad autorización para capitalizar los recursos provenientes del Departamento para este programa, dicha solicitud fue aprobada y ratificada según consta en el Acta de Junta Directiva número 006 de octubre 10 de 2006.

La Empresa elevó consulta a la Contaduría General de la Nación en el mes de marzo de 2013, radicada en la Contaduría bajo el número 2013-550-000578-2, uno de los temas de consulta era la procedencia de contabilización en la cuenta 32080101 de los recursos entregados por el Departamento a la Entidad para el programa “créditos complementarios”

A la solicitud formulada, la Contaduría mediante concepto No 2013200009841 del 5 de abril de 2013; expresó lo siguiente:

“Reconocimiento transferencias provenientes a nivel territorial

*Dado que por disposición de la Junta Directiva de la Empresa, según acta número 006 de octubre 10 de 2006, las transferencias provenientes de la Gobernación con destino al programa de créditos complementarios para aportar en los proyectos de vivienda, se destinan a capitalizar a la Empresa de Vivienda de Antioquia,-VIVA-, **es viable su registro en la cuenta 3208-Capital Fiscal, dado que esta cuenta, según su descripción, está***

habilitada para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias.”

Para efectos de contabilización de los recursos correspondientes a “créditos complementarios” se ha venido actuando conforme a la decisión de la Junta Directiva de la Empresa y al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación.

Los recursos del programa “créditos complementarios” fueron colocados en el IDEA como garantía de créditos puente en virtud del convenio interadministrativo número 0268 de junio 19 de 2006, suscrito entre ambas entidades.

Producto de lo anterior, acorde con lo preceptuado en el citado convenio y por incumplimiento de los terceros beneficiarios de los créditos, el IDEA ejecutó las garantías retirando de las cuentas los correspondientes recursos.

Dado que dichos recursos fueron registrados en la cuenta 320801, cuando se ejecutaron las garantías y cuando se presentaron recuperaciones vía consignación o suscripción de créditos de vivienda, se afectó la misma cuenta.

La Contraloría General del Departamento en virtud de auditoría regular a los estados financieros de la vigencia 2014, elevó consulta en comunicación 2014550001655-2 a la Contaduría General de la Nación, sobre la procedencia de los registros contables en la cuenta 320801 de los recursos correspondientes a “créditos complementarios”

La Contaduría General de la Nación emitió concepto 20142000015401 de junio 06 de 2014, refiriéndose a que las operaciones antes dichas, debieron ser la (sic) contabilizadas de acuerdo con lo establecido en la norma técnica relativas a: activos-deudores-provisión a las cuentas 1475 deudores de difícil cobro, 5304 gastos por provisión para deudores y 1480 provisión de deudores, contrariando lo dispuesto en concepto emitido por la misma CGN No 2013200009841 del 5 de abril de 2013.

Por lo anterior, cordialmente se solicita:

- Se nos aclare la aplicabilidad de los conceptos emitidos por la Contaduría con relación al registro en la cuenta 320801 de los recursos del programa “créditos complementarios” con base en el concepto No 2013200009841 de abril 05 de 2013 o a las otras cuentas mencionadas en el concepto No. 20142000015401 de junio 06 de 2014.
- Sí el concepto No 20142000015401 de junio 06 de 2014 es de carácter retroactivo o no, tomando en cuenta lo siguiente:
“(sic) Principio de irretroactividad

“Aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica..., son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos” (Negrilla y subrayado fuera del texto)

Sentencia del CONSEJO DE ESTADO No 18997 del 18 de julio de 2013”

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar:

Que con base en el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con el radicado número 20132000009841 de abril de 2013, en su CONCLUSIONES se establece:

“Reconocimiento transferencias provenientes a nivel territorial

Dado que por disposición de la Junta Directiva de la Empresa, según acta número 006 de octubre 10 de 2006, las transferencias provenientes de la Gobernación con destino al programa de créditos complementarios para aportar en los proyectos de vivienda, se destinan a capitalizar a la Empresa de Vivienda de Antioquia VIVA, es viable su registro en la cuenta 3208- Capital Fiscal, dado que esta cuenta, según su descripción, está habilitada para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias.

Ahora bien, con respecto a la comisión establecida en los contratos suscritos para administración de la cartera, donde se encuentra pactada una comisión, se registra un débito en la Subcuenta 521109 - Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211- GENERALES, y un crédito a la subcuenta 242551 Comisiones, de la cuenta 2425- ACREEDORES, dado que está relacionado con la operación de la empresa, con independencia del tratamiento presupuestal,

Por su parte, los intereses recaudados por los créditos de vivienda de la empresa VIVA se registran mediante un crédito a la subcuenta 480504 Intereses de deudores, de la cuenta 4805 FINANCIEROS, y un débito a la subcuenta 147073- Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, radicado número 20142000015401, en sus consideraciones y conclusiones establece:

“CONSIDERACIONES

(...)

ARTICULO 39. — FUNCIONES:(...)

g. Emitir o garantizar la emisión de todo tipo de bonos (de forma urbana, hipotecarios, etc.), títulos valores, pagarés, y demás instrumentos financieros que sean necesarios para la obtención de fondos con destino a ejecución de los proyectos.

i. Administrar recursos de terceros, bien sea de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, con destino a la promoción, fomento, financiación o construcción de vivienda, Infraestructura y equipamiento

s. Promover e implementar acuerdos y alianzas para facilitar a los beneficiarios de sus programas de vivienda social, el acceso al crédito.”

CONCLUSIONES

2. Cuando las garantías de los créditos de fomento entre el IDEA y las Juntas de Vivienda Comunitaria se hicieron efectivas, VIVA debió proceder a reclasificar la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, a la respectiva subcuenta, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO. Alternamente VIVA, debió provisionar la cartera, para cubrir el riesgo de incobrabilidad, mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr).

Ahora bien, si adelantadas todas las gestiones administrativas y de control necesarias, tendientes a la recuperación de la cartera, la entidad decide castigar el valor de las deudas a su favor, el castigo debió efectuarse contra la provisión mediante un débito en la respectiva subcuenta de la Cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr) y un crédito en la subcuenta correspondiente de la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, todo ello en cumplimiento con los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables.

- 4. El registro contable de los ingresos recibidos como abono o pago de los créditos, producto de la gestión de cobro realizada, debe registrarse mediante un débito en la respectiva subcuenta 1110 DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la respectiva subcuenta de la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, si en el momento del recaudo no ha sido castigada la cartera, o en la subcuenta 481559-Otros Ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS*

*ANTERIORES, en caso de haber sido dada de baja con anterioridad dicha cartera.”
(Subrayado fuera del texto)*

El Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública establece lo siguiente:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

103. CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

108. Oportunidad. La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce.

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su

reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública

111. *COMPRESIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.”* (Subrayado fuera del texto)

(...)

“9.4 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

399. Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

404. *Son criterios para determinar si la información conocida sobre hechos posteriores al cierre debe ser registrada en el período objeto de cierre, los siguientes:*

405. Los hechos que por su materialidad pueden afectar las decisiones de los usuarios, basados en la información contenida en los estados contables del período objeto de cierre.

406. *La recepción de información después de la fecha de cierre que suministre evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha.*

407. *El ajuste de una provisión y el reconocimiento de un pasivo sobre el cual ya se habían constituido estimados.*

408. *Evidencia sobre el valor realizable neto de los inventarios, tomando como referencia el valor de las operaciones realizadas en el período siguiente a la fecha de cierre.*

409. Condiciones que fueron pactadas en acuerdos o contratos que condicionan la disponibilidad de los activos e ingresos.

410. *Sobre los hechos ocurridos después de la fecha de cierre y antes de la fecha de emisión o presentación que no son ajustables, pero que son de tal importancia que podrían afectar la capacidad de los usuarios de la información para la gestión pública, el control público y divulgación y cultura, debe revelarse la naturaleza del hecho y la estimación de su efecto financiero, o la aclaración expresando que no es posible hacer tal estimación.”* (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Corte Constitucional en su sentencia 487 de 1997 expresa lo siguiente:

“
(...)

Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- Los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación hacen referencia a dos hechos económicos totalmente diferentes, el primero de ellos resuelto mediante el concepto No 2013200009841 del 5 de abril de 2013, se refiere al reconocimiento de los recursos que son transferidos por parte del Departamento de Antioquia con destino al programa de créditos complementarios, y donde se establece que dicho reconocimiento es pertinente realizarlo en las cuentas de Patrimonio de la Empresa como parte del fortalecimiento institucional. El segundo concepto emitido, correspondiente al No. 20142000015401 de junio de 2014 se refiere al manejo contable que debe hacer la Empresa de Vivienda de Antioquia VIVA por las garantías que fueron exigidas en su momento por parte del Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA, de acuerdo con las cláusulas establecidas en el contrato interadministrativo No. 268 de junio 19 de 2008 entre dichas entidades, el cual fue realizado por VIVA cumpliendo las funciones establecidas para el cumplimiento de su objeto social.

Por lo anterior, se concluye que los dos conceptos deben seguir siendo aplicados por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia, cada uno para el hecho económico que contextualizó su emisión, razón por la cual no es viable su afirmación de que el segundo contradice al primero.

15. El concepto 20142000015401 de junio de 2014 se realizó para señalar el tratamiento contable que en su momento debió realizar la Empresa de Vivienda de Antioquia VIVA cuando fueron exigidas las garantías que se establecieron en las cláusulas firmadas en el acuerdo realizado con el IDEA. Por tanto la Empresa debe analizar la esencia del hecho económico “exigencia de las garantías” por parte de

IDEA revisando la trazabilidad de los registros realizados en años anteriores de acuerdo con su comportamiento histórico y la situación de estas partidas registradas al 31 de diciembre de 2014 con el fin de evaluar si el no registro de las partidas de acuerdo al concepto emitido tiene efectos actuales que impidan reflejar la realidad económica y financiera de la Empresa.

Lo anterior se realizará observando si el tratamiento contable hecho en años anteriores cumple con las características de Confiabilidad, Relevancia y Compresibilidad de la información contable pública y si les permite a los usuarios de la información distinguir entre otros, los valores que se han recuperado, las partidas que han sido castigadas por incobrabilidad y la situación actual de los recursos.

Posteriormente y con base en los análisis y observaciones anteriores, VIVA usando juicios profesionales y con el fin de proporcionar información contable y financiera de calidad que cumpla con todas las características de la información contable pública, deberá determinar si los registros hechos en años anteriores son suficientes para reflejar la realidad del hecho económico “exigencia de garantías”, y si requiere que se realicen los ajustes pertinentes a los actuales registros para cumplir con los objetivos de la información contable pública y lo establecido en el concepto 20142000015401 de junio de 2014 para lo cual se remitirá a lo establecido por la Norma Técnica de los Hechos posteriores al Cierre.

CONCEPTO No. 20152000020081 DEL 29-05-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Evaluación de la Oficina de Control Interno a la ACR

Doctora
 CLAUDIA EUGENIA GOMEZ ECHEVERRY
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 AGENCIA COLOMBIANA PARA LA REINTEGRACIÓN-ACR
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500012402 en la cual formula la siguiente consulta:

“ Con ocasión de la evaluación de Control Interno Contable de que trata la Resolución 358 de 2008, el Grupo de Contabilidad dentro del proceso de discusión de la calificación, interpretación y aplicación cuantitativa y cualitativa del modelo de Control Interno Contable, objetó algunas de las calificaciones, toda vez que no se comparte la interpretación que se hace por parte del Grupo de Control Interno de Gestión sobre algunos de los puntos evaluados, es por esto que queremos conocer la posición de la Contaduría General de la Nación, sobre si el alcance dado por el Grupo de Control Interno de Gestión de la ACR se adecua a los objetivos del Modelo de Control implementados por esa Entidad.

Así las cosas, me dirijo a usted con el fin de elevar las siguientes consultas ante la Entidad a su digno cargo, exponiendo la pregunta objeto de consulta, la interpretación dada por el Asesor de Control Interno y posteriormente nuestra inquietud:

20. Se elaboran y revisan oportunamente las conciliaciones bancarias para establecer los valores objeto de clasificación, registro y control del efectivo?

Calificación actual 3.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: La ACR tiene implementada y publicada la caracterización de los procesos de Gestión Financiera y administrativa, además cuenta con el GF-P-02 Procedimiento para la conciliación de recursos 02, así como los formatos GF-F-04, GF-F-05, GF-F-06 necesarios para su elaboración, publicados en el SIGER (Sistema Integrado de Gestión para la Reintegración), con el objeto de clasificar, registrar y controlar el flujo de efectivo de la entidad, igualmente se realiza de forma mensual en contabilidad y se encuentran al día. Sin embargo en la verificación de las conciliaciones se observan partidas de meses anteriores aun sin conciliar

Consulta: Frente a este punto, teniendo en cuenta los parámetros de la pregunta, es de señalar que la Entidad ha venido conciliando permanentemente los recursos monetarios, dichas partidas conciliatorias requieren para su regularización de una solicitud a la entidad financiera respectiva para que reintegre los recursos tales como 4 por mil etc., los culés en ocasiones no pueden ser regularizados dentro de la mensualidad en la que se causan debido por factores externos y situaciones con terceros como lo es el trámite de la solicitud por parte de la Entidad Financiera, sin embargo la calificación dada por el Grupo de Control Interno de la Entidad se fundamenta en la no regularización de las partidas pendientes que no pueden ser conciliadas. Así las cosas ¿se estaría dando cumplimiento a

este punto aunque existan partidas conciliatorias de meses anteriores, cuando este hecho se ha ocasionado por situaciones con terceros ajenos a la Entidad?

29. El proceso contable opera en un ambiente de sistema de integrado de información y este funciona adecuadamente?

Calificación actual 3.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: La ACR cuenta con el aplicativo SIIF para el manejo de la información contable y presupuestal, este permite la parametrización, actualización y mantenimiento conforme al Plan General de Contabilidad Pública y demás Normatividad Vigente emitida por la Contaduría General de la Nación. Sin embargo aún no cuenta este aplicativo con los módulos de Inventarios, nómina y caja menor por lo que se tiene que realizar en aplicativos contables diferentes y luego incluir mediante comprobante manual los registros contables al SIIF.

Consulta: El Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF.- NACION, registra las, transacciones financieras, los comprobantes contables, produce informes tales como balances, estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera, genera reportes, entre otros y es el único sistema autorizado por la Contaduría General de la Nación para procesar y reportar la contabilidad de las entidades estatales, y generar reportes a los organismos de control.

De otra parte, la ACR cuenta con aplicativos para la administración y proceso de la Nómina y de Almacén e Inventarios, los cuales no hacen parte del ámbito del SIIF, aplicativos que adquirió para llevar el control, la administración y generar los reportes idóneos soporte de los comprobantes contables.

Ahora bien, el SIIF NACION es administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien es la única instancia que establece los desarrollos del mismo, los módulos de inventarios y nómina, no han sido desarrollados, ni implementados por el Ministerio en su calidad de administrador para todas las entidades estatales que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, en ese orden de ideas, no está al alcance de la ACR el desarrollo y utilización de esos módulos por lo que la calificación otorgada desborda el marco de la competencia asignada a la Entidad por las razones que expone el Grupo de Control Interno Gestión.

Por lo anterior, estimamos que la Entidad da cumplimiento a la misma es su integridad con la utilización de los módulos actualmente disponibles en el SIIF NACION, respecto a las tres temáticas en particular por lo que ¿se estaría dado cumplimiento a la misma, si se sube la información de manera manual como lo permite el modulo actualmente respecto a los temarios: nomina e inventarios aun no desarrollados por el SIIF, la cual se encuentra

debidamente soportada, dado que el sistema no cuenta con aplicativos para desagregar la información, efectuándose así para tener un mayor control?

- 43. *Se utiliza un sistema de indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad?*

Calificación actual 2.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: La ACR cuenta con un indicador que mide el avance porcentual de la ejecución presupuestal, no se pudo evidenciar un sistema de indicadores para el área contable que me permita analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

Consulta: La Agencia Colombiana para la Reintegración no cuenta con indicadores financieros, entendiéndose que este tipo de indicadores evalúa la situación financiera y económica de una Entidad obligada a producir resultados económicos los cuales no son propios de entidades que se financian exclusivamente con recursos de la Nación con situación de fondos, por consiguiente indicadores tales como Liquidez, Endeudamiento, Actividad, o Apalancamiento no son medibles en los estados financieros de la ACR, toda vez que por la naturaleza de la misma no corresponden a su actividad económica ni a la realidad financiera de este tipo de entidades públicas.

Expuesto lo anterior y teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la AC contenidos en el Decreto 4138 de 2011, ¿se debe contar con indicadores diferentes al indicador que mide el avance porcentual de la ejecución presupuestal?, de ser así ¿qué indicadores deberían de tomarse en cuenta?.

- 44. *La información contable se acompaña de los respectivos análisis e interpretaciones que facilitan su adecuada comprensión por parte de los usuarios?*

Calificación actual 3.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: La ACR de forma periódica elabora los Estados Financieros y sus respectivas notas explicativas con las formalidades establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, donde se revela en forma suficiente la información de tipo cualitativo y cuantitativo físico correspondiente y se verifica la consistencia entre las notas a los estados contables y los saldos revelados en los estados contables. Sin embargo no se evidenció un análisis de las cifras de los Estados Financieros, como sus variaciones, mes a mes, anual, comparativos etc.

Consulta: El área contable presenta al comité institucional de desarrollo, administrativo dos veces al año de acuerdo con los lineamientos medibles y calificables de cumplimiento,

las cifras comparativas de un año con otro, adicional a esto se elaboran las notas a los estados financieros que permiten comprender por parte de los usuarios las cifras de los balances anuales. Por lo anterior, se requiere consultar si ¿adicional a las notas contables exigidas por el artículo 16 del Régimen de Contabilidad Pública y a los reportes que se efectúan al citado comité se requiere algún reporte o análisis adicional de los libros de los estados financieros?

- 45. *La información contable es utilizada para cumplir propósitos de gestión?*

Calificación actual 2.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: Los Estados Financieros que genera la Subdirección Administrativa y Financiera de la ACR no es utilizada para la gestión y toma de decisiones de la entidad.

Consulta: Dada la naturaleza jurídica de la ACR, no somos una Entidad productora de renta o de utilidades, sino una entidad con recursos de la Nación exclusivamente con situación de fondos, Así las cosas ¿es aplicable esta pregunta a este tipo de entidades estatales para el seguimiento de la gestión?

Lo anterior, teniendo en cuenta que la Entidad planea y hace seguimiento a la gestión a través de los informes presupuestales y el Plan Operativo.

- 48. *Existe y funciona una instancia asesora que permita gestionar los riesgos de índole contable?*

Calificación actual 3.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: La ACR aún no cuenta con una instancia asesora donde se gestionen los riesgos de índole contable.

Consulta: ¿Es obligatorio que las entidades públicas cuenten con una instancia asesora externa que permita gestionar los riesgos de índole contable cuando la misma cuenta con instancias como el Comité Institucional de Desarrollo Administrativo, el Grupo de Control Interno de Gestión y la Asesora de Oficina de Planeación?.

- 59. *Se ha implementado una política o mecanismo de actualización permanente para los funcionarios involucrados en el proceso contable y se lleva a cabo en forma satisfactoria?*

Calificación actual 3.0

Explicación de la calificación por el área de Control Interno Contable: En la ACR no se encuentra implementada una política de actualización para los funcionarios involucrados en el proceso contable. Debido a que los funcionarios no son de carrera administrativa. Sin

embargo las personas involucradas en el proceso contable conocen las normas que rigen la administración pública.

Consulta: Sobre el particular es pertinente señalar que todos servidores públicos de la Entidad se encuentran nombrados en provisionalidad, y de conformidad con el Decreto 1507 de 1998 artículo 6 literal g dada la temporalidad de su vinculación, sólo pueden ser beneficiados de los programas de inducción y de la modalidad de entrenamiento en el puesto de trabajo, razón por la cual a la Entidad le está expresamente prohibido invertir recursos de su presupuesto para capacitación de sus servidores salvo los de libre nombramiento y remoción, ninguno de los cuales es parte del Grupo contable.

Se resalta: ¿Es aplicable esa exigencia de actualización frente a la restricción legal señalada?

No obstante los funcionarios de contabilidad han asistido a charlas gratuitas en el SIIF Nación, la Contaduría General de la Nación, entre otras entidades que realizan charlas sobre la materia de su competencia y la Entidad ha desarrollado con ellos los programas de inducción y entrenamiento en el puesto de trabajo.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política de Colombia establece que “(...) La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”.

A su vez, el artículo 269 de la Carta Magna, determina que: “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas”.

El 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";

Así mismo el literal r) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996 dispone que la Contaduría General de la Nación, le corresponde entre otras funciones, la de "Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables";

De otra parte, el literal d) del artículo 6° del Decreto 2145 de 1999, le asignó a la Contaduría General de la Nación la competencia para “impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable”

De otra parte, los artículos 2° y 4° de la Ley 87 de 1993, señalan:

Artículo 2º (...) b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; d) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos”.

Artículo 4º “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”. (Subrayado fuera de texto) “

También el artículo 27 de la Ley 489 de 1998 creó el Sistema Nacional de Control Interno, conformado por: *“el conjunto de instituciones, instancias de participación, políticas, normas, procedimientos, recursos, planes, programas, proyectos, metodologías, sistemas de información, y tecnología aplicable, inspirado en los principios constitucionales de la función administrativa.”*

En relación con la normatividad contable pública, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad considera que la Información Contable Pública debe atender a unos objetivos, identificados para hacer gestión pública, control público y divulgación y cultura. Así, los párrafos 85, 87, 89 y 96 disponen:

“85. Los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios. En este sentido, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública identifica como objetivos de la información contable los de Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura”. (Subrayado fuera de texto).

87. El objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la

gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Dicho objetivo se encuentra asociado a los límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones, para ejecutar los planes y ajustar su accionar a partir de los resultados obtenidos durante un período determinado; en este sentido, la contabilidad pública produce la información necesaria para adelantar, entre otras, las siguientes acciones:

(...)

89. Tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público, de modo que mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad.

96. Evaluar la aplicación y destinación eficiente de los recursos en los diferentes sectores de la acción social del Estado.”

En lo relacionado con pautas básicas o macroreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SNCP. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en los párrafos 363, 365 y 366 del Plan General de Contabilidad Pública en el punto 9.3, señalan:

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

365. Noción. Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la

situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior.

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

También las citadas Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en el párrafo 385, punto 9.3.3, del Plan General de Contabilidad Pública, indica los requerimientos en cuanto a información complementaria o específica, señalando:

“385. Noción. Los informes contables específicos se preparan para satisfacer necesidades particulares de ciertos usuarios de la información contable y se caracterizan por tener un uso limitado y por suministrar mayor detalle de algunas transacciones, hechos y operaciones. Cuando sea necesario suministrar información adicional a la estructura del informe se hará por medio de notas.”

El numeral 19 del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, citado en el numeral anterior, expresa respecto a las políticas y prácticas contables, que:

“19. POLÍTICAS Y PRÁCTICAS CONTABLES

Se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos. Así como los métodos y prácticas contables, de carácter específico, si las hubiera, adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. También, se informan las razones sobre las decisiones adoptadas en el evento en que existan diferentes posibilidades de reconocer de manera confiable un hecho y el impacto en los estados contables”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, los numerales 1.2 y 3.2 del anexo a la Resolución 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, señalan:

“1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

Son objetivos del control interno contable:

a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. (...)

c. Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable. (...)

g. Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable público en forma adecuada, con el fin de administrar los riesgos de índole contable identificados.

h. Garantizar la existencia y efectividad de controles eficientes, eficaces y económicos, en los términos del artículo 9º de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan. (Subrayado fuera de texto)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

(...)

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4 de la citada Resolución, precisa lo siguiente:

“4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”.

En el punto 4.1, numeral 5, del anexo a la citada Resolución se señalan los “Controles asociados a las actividades del proceso”, referido al “ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN”, se dispone lo siguiente:

“1. Verificar que la información contable suministrada a la alta dirección esté acompañada de un adecuado análisis e interpretación, soportada en cálculos de indicadores de gestión y financieros, útiles para mostrar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad pública.

2. Construir los indicadores pertinentes a efectos de realizar los análisis que correspondan, para informar adecuadamente sobre la situación, resultados y tendencias, así como la respectiva verificación respecto de su implementación”. (Subrayado fuera de texto).

“3.13. Actualización permanente y continuada. Los responsables directos de la identificación, clasificación y registro de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que realizan las entidades contables públicas deben tener la formación necesaria que contribuya a dimensionar el sistema de contabilidad pública, de tal manera que les permita la debida identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información.

En este sentido, las entidades contables públicas deben emplear mecanismos de actualización que sean efectivos, para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y los procedimientos de contabilidad que expida la Contaduría General de la Nación. Para estos efectos, la página web www.contaduria.gov.co es una herramienta informativa que fue creada por este organismo regulador como un medio para difundir todos los desarrollos, avances y demás disposiciones relacionados con la contabilidad pública. (Subrayado fuera de texto)

Los funcionarios de las entidades deben estar informados acerca de los procesos de capacitación permanente que desarrolla la Contaduría General de la Nación, en virtud del plan anual de capacitación, con el objetivo de participar activamente en los eventos que se realizan. (...)”

Así mismo, la Contaduría General de la Nación adoptó una posición doctrinaria en relación con el diseño de indicadores, mediante concepto 20105-143401 del 23 de julio de 2010, el cual hace parte de la Doctrina Contable Pública, donde señaló lo siguiente:

“Con respecto a los indicadores financieros que debe realizar una entidad contable pública, este despacho se abstiene de pronunciarse dado que no es de nuestra competencia, de conformidad con lo indicado en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993 y el literal i) de la Ley 298 de 1996 en el sentido de que la pregunta realizada no se refiere puntualmente a la interpretación de Normas Técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, con relación al funcionamiento del Sistema Integrado de información, el capítulo II del Decreto 2674 de 2012, *por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF Nación, establece:*

“CAPITULO 11: Órganos de dirección y administración del Sistema Integrado de Información Financiera, SIIF Nación Artículo 7º, Estructura del SIIF Nación.

El Sistema Integrado de Información Financiera, SIIF Nación estará conformado por los siguientes órganos de dirección y administración:

a) Un Comité Directivo; b) Un Comité Operativo y de Seguridad; c) Un Administrador del Sistema; d) Un funcionario responsable del SIIF en cada entidad usuaria del aplicativo. Artículo 8º, Composición del Comité Directivo del SIIF Nación. El Comité Directivo del SIIF Nación estará conformado por: a) El Viceministro General de Hacienda quien lo presidirá; b) El Contador General de la Nación; c) El Director General del Presupuesto Público Nacional; d) El Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional; e) El Director de Tecnología del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; f) El Administrador del SIIF Nación quien será el Secretario Técnico.

Artículo 9º. Funciones del Comité Directivo. Corresponde al Comité Directivo del SIIF Nación, desarrollar las siguientes funciones: a) Aprobar políticas respecto al funcionamiento, la seguridad, la funcionalidad y cobertura del Sistema, de conformidad con las normas vigentes y de acuerdo con las características del mismo; b) Aprobar y establecer el reglamento de uso del Sistema; c) Aprobar el modelo conceptual del sistema y los cambios en la funcionalidad, la cobertura y/o los aspectos tecnológicos, propuestos por cualquiera de sus miembros, previo concepto funcional emitido por el Administrador del Sistema; d) Autorizar la actualización de los requerimientos e instalación de la infraestructura tecnológica necesaria, cuando haya lugar a modificaciones en los componentes tecnológicos sobre los cuales opera el Sistema; e) Determinar qué entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, por conveniencia de carácter técnico y misional, podrán registrar la gestión financiera pública a través de

aplicativos misionales que deberán interoperar en línea y tiempo real con el SIIF Nación; f) Reglamentar los mecanismos de coordinación que sean necesarios para la definición y operación de las funcionalidades nuevas que el Comité incorpore al sistema; g) Establecer su propio reglamento.

PARAGRAFO: Las decisiones adoptadas por el Comité Directivo, respecto al SIIF Nación, son de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades, dependencias y órganos que conforman el Sistema.”

CONCLUSIONES

Respecto de la situación consultada y de acuerdo con lo señalado en las consideraciones, la Contaduría General de la Nación-CGN solamente puede emitir conceptos relacionados con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN, es decir, sobre normas técnicas generales y procedimentales que incorporan los criterios o pautas conceptuales sobre reconocimiento, registro y revelación de la información contable pública.

Así mismo, en relación con el Control Interno Contable, las competencias de la CGN están relacionadas con impartir las normas, políticas y directrices generales a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable y no le compete conceptuar sobre las calificaciones emitidas por las Oficinas de Control Interno derivadas de la evaluación a los diferentes procesos de la entidad. En consecuencia, frente a cada una de las situaciones enunciadas en su consulta, a continuación se plantean los siguientes comentarios.

- Elaboración y revisión de las conciliaciones bancarias

Establecer adecuadas políticas y procedimientos de control interno contable, conducentes a conciliar en su totalidad las partidas mediante la implementación de apropiados análisis de cuentas de acuerdo con su naturaleza, la identificación del tercero y el concepto por el cual se realizan las entradas o salidas de recursos, y la circularización a los usuarios del servicio, realización permanente de cruces de información entre las diferentes áreas o dependencias de la organización, de manera que se sustente debidamente la información contable.

Así mismo sobre las partidas pendientes de conciliar, estas deben tener la debida justificación, pues de no ser así, se requiere de un proceso de depuración de las cifras para corregir tal situación.

2. Funcionamiento del sistema de integrado de información financiera SIIF

Los desarrollos del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, deben ser gestionados con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador de esta plataforma tecnológica.

3. Sistema de indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, y análisis e interpretaciones que faciliten la adecuada comprensión de la información contable por parte de los usuarios

Con respecto a los indicadores financieros que debe realizar una entidad contable pública, en el Régimen de Contabilidad Pública vigente no existe disposición alguna que obligue a las entidades públicas colombianas a preparar y suministrar la información contable acompañada de análisis e interpretación, soportada en cálculos de indicadores de gestión y financieros, útiles para mostrar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad pública.

Sobre este tema la Contaduría General de la Nación, en la doctrina contable ha señalado que se abstiene de emitir pronunciamiento alguno al respecto por considerar que no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la organización interna, como es la definición de los indicadores de desempeño, aspecto que correspondería a la evaluación de la gestión administrativa o financiera de la entidad.

Así mismo, la Resolución 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable, en el 4.1, relacionado con los controles asociados al proceso contable, en el numeral 5, señala las actividades de análisis, interpretación de la información, con independencia de la naturaleza jurídica de la entidad pública y del rol que desempeñe para el cumplimiento de los fines esenciales del estado.

1. Utilización de la información contable para cumplir propósitos de gestión

Conforme a lo señalado en la normatividad contable pública, en cumplimiento de los objetivos de la información contable, esta debe satisfacer las necesidades de los usuarios de la misma, principalmente a la entidad que la produce, en el análisis requerido para la toma de decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de recursos, por lo tanto si la información contable posee los atributos requeridos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, no es responsabilidad del área contable sobre el no uso de la misma para la toma de decisiones. Sin embargo la entidad debe diseñar y adoptar políticas para el análisis de la gestión en el manejo de los ingresos y del gasto público, orientados al cumplimiento de su cometido estatal.

3. Existencia y funcionamiento de una instancia asesora que permita gestionar los riesgos de índole contable.

Como parte de Control Interno Contable, es necesario que las entidades tengan inmersos en sus procesos los controles necesarios para administrar en forma adecuada los riesgos de índole contable, la identificación en cada una de las etapas del proceso contable de las situaciones particulares que conlleven a mitigar o a evitar los riesgos, así como a fortalecer la gestión frente a los ya identificados y que a juicio de la entidad se consideren deficientes. Por lo tanto, la administración, a través de los manuales de políticas y procedimientos definirá cual es la instancia a quien se le asigne la responsabilidad para gestionar los riesgos de índole contable, todo ello con miras a generar y presentar información contable con el lleno de los requisitos establecidos en el Régimen de contabilidad Pública.

2. Implementación de una política o mecanismo de actualización permanente para los funcionarios involucrados en el proceso

De cara a lo establecido en la resolución 357 de 2008, uno de los mecanismos para fortalecer el control interno, es la implementación de procesos de actualización permanente para los funcionarios responsables del procesamiento de la información contable, para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y los procedimientos de contabilidad que expide la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000025931 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente-Resolución 354 de 2007
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 354 de 2007

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo de la Resolución 414 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo del Decreto 3022 de 2013.
4	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público-Resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 743 de 2013 que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones

Doctora
YOLANDA RAMOS
Consultora NIIF
Control & Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002672-2 en la cual manifiesta:

“En la actualidad me encuentro trabajando en el proceso de convergencia hacia las NIIF. Revisando la normatividad que hay al respecto me encuentro con un listado de 1824 empresas que se encuentran sujetas de acuerdo a la resolución 414 de 2014. Por tal motivo me gustaría saber, estas empresas que (Sic) modelo deben aplicar, es decir NICSP, NIIF PYMES O NIIF full?”

Agradezco su colaboración dado que no tengo claridad al respecto.”

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, decreta:

“Artículo 1º. *Objetivos de esta ley (...)*

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Parágrafo 1 “Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.”

(...)

Artículo 6°. Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

(...)

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, como reguladores sobre entes privados, de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, expiden el Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, ésta, prescribe:

“Considerando

(...)

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información

financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

(...)

Que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la Dirección del Presidente de la República, observando el procedimiento establecido en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 proceden a expedir las Normas de Información Financiera NIF, que comprenden las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, las Interpretaciones SIC y las Interpretaciones CINIIF y el marco conceptual para la información financiera, emitidas en español al 1° de enero del 2012, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés).

Decreta:

(...)

Artículo 4° Vigencia. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y respecto de los destinatarios definidos en este decreto, a partir de la fecha de aplicación establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces”

Los Decretos 3023, 3024 de 2013 y 2615 de 2014, entre otros, modifican el Decreto 2784 de 2012.

El Decreto 2615, indica:

“Considerando

(...)

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2784 el 28 de diciembre de 2012, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”, con el cual se incorporaron en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en su versión completa en español, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) al 1° de enero de 2012.

Que (...), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para

los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, enmiendas en español emitidas por IASB durante el año 2012.

Que (...) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomendó finalmente, la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia los estándares internacionales de información financiera contenidos en el denominado “Libro Rojo-año 2014”, emitido por el IASB, el cual contiene las normas que están vigentes al 31 de diciembre de 2013 y sus correspondientes enmiendas, las cuales ya se encuentran incorporadas en dicho libro.

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

Decreta:

Artículo 1. Modifíquese el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1, previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013, el cual quedará tal y como se describe textualmente en el nuevo marco técnico normativo, cuyo anexo adjunto hace parte integral del presente Decreto.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013”
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

- En el mes de junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.
- El 28 diciembre, expidió la resolución 743 de 2013, modificada en su artículo 2 por la Resolución 598 de diciembre de 2014, que resuelve:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

(...)

ARTÍCULO 5º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2º deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los períodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias.” (Subrayados fuera de texto)

- El 8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. *Cronograma.* El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El 11 de marzo de 2015 expidió, la Resolución 117 de 2015, que resuelve

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el cual está conformado por el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2º. Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:

“Artículo 1: Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 2. *Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

ARTÍCULO 2º. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

PARÁGRAFO. *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”*

- El 29 de abril de 2015 expidió la Resolución 185 de abril 29 de 2015 por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar los marcos normativos que deben aplicar las Empresas del Sector Público Colombiano circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación:

Empresas del Sector Público que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014 de la CGN).

Hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, deben continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición de los nuevos marcos normativos derivados del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Alternamente, durante el año 2015 a efectos de la transición al nuevo Marco normativo deben aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de septiembre de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Para el caso de las empresas que cumplan con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, esto es las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% pueden optar por aplicar el marco normativo que se encuentra en el anexo del Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, sin perjuicio del reporte que deberán efectuar en las condiciones y plazos que establezca la CGN, utilizando, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público (Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones).

A partir del 1 de enero de 2015 deben aplicar el Marco normativo local dispuesto en la Resolución 743 de 2013 expedida por la Contaduría General de La Nación, que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, deben adoptar procesos de homologación al Catálogo General de Cuentas-CGC, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 185 de abril 29 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

Por tanto, tratándose de empresas que conformen el Sector público colombiano, siempre deberá aplicarse las normas locales expedidas por los reguladores nacionales, tal como queda expresamente señalado en los párrafos precedentes y no las normas NICSP, NIIF PYMES, NIIF Full expedidas por reguladores internacionales.

CONCEPTO No. 20152000026181 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tiempos para retiro de bienes inservibles por obsolescencia

Señor
OMAR SÁNCHEZ MARÍN
Escuela Superior de Administración Pública – ESAP
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 26 de mayo de 2015, radicada con el número 20155500028562, mediante la cual el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, da traslado de su petición: " Trabajo en la ESAP, tengo que dar unos equipos de baja por obsolescencia pero quiero saber cuál es el decreto, ley que está vigente para dicho trámite, tengo entendido que los equipos de cómputo es de 5 años pero los de Inventarios quieren saber eso"

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 2 y 4 de la Ley 87 de 1993 relacionados con los objetivos y elementos del Sistema de Control Interno establecen:

“ARTÍCULO 2o. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten (...)

ARTÍCULO 4o. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno (...)

b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...)

*e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”.
(Subrayado fuera de texto)*

En desarrollo a lo anterior, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable establece:

“1.1. Control Interno Contable

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no reflejen su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar los cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. (...)

Se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad. (...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.”(Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta que en su comunicado se indica que la razón para dar de baja los activos es la obsolescencia de los equipos, sobre el particular, el procedimiento contable

para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

Por otra parte, el diccionario de términos de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación define la obsolescencia en los siguientes términos: “Disminución de la vida útil de un bien de consumo, de un bien de capital o de una mercancía, debido a un cambio económico, al avance tecnológico o a variaciones en las características mismas de los bienes, que se presenta como resultado del surgimiento de bienes de mejor calidad, mayor aceptación, mayor productividad, menor costo o por efectos de la producción o el entorno.”

CONCLUSIÓN

No es viable predeterminar por medio de normas, los tiempos de obsolescencia de los activos de una entidad, si se advierte que este fenómeno es el declive de los bienes, por razones no controlables a través de una regulación, tales como avances tecnológicos, dinámica de la economía, u otros factores que conllevan a que éstos pierdan vigencia para continuar contribuyendo con eficiencia a un proceso o actividad, en razón de las nuevas condiciones de operación.

En consecuencia y en coherencia con lo estipulado en la Ley 87 de 1993 y la Resolución 357 de 2008, en procura de garantizar la sostenibilidad contable, es la entidad quien debe establecer en sus políticas administrativas, los procedimientos y criterios, de acuerdo con sus necesidades y condiciones específicas, el manejo de las propiedades, planta y equipo, y la determinación de las condiciones para dar de baja los bienes obsoletos, inservibles, dañados o perdidos, así como las instancias que autorizarán dicho proceso y los responsables de los mismos.

CONCEPTO No. 20152000027441 DEL 24-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de libros de Contabilidad para entidades que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF.

Señora
MARIA INES SARMIENTO TORRES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500028732, en la cual consulta si lo dispuesto en los párrafos 345 y 346 del Plan General de contabilidad Pública, en relación con la norma técnica para la oficialización de los libros de contabilidad mediante la elaboración de un acta de apertura, es de obligatorio cumplimiento para las entidades del ámbito SIF, o estas entidades están exentas de aplicar esta disposición.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. (Subrayado fuera de texto)
(...)

346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal.

CONCLUSIONES

La normatividad vigente para la apertura y registro de los libros de contabilidad de las entidades y organismos que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, es la referida en las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, descritas en las consideraciones.

En consecuencia, los libros de contabilidad principales que se llevan de manera electrónica, se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, como un requisito indispensable para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones en los mismos. De igual manera, las autorizaciones de folios posteriores a esta fecha, debe efectuarse mediante acta observando las mismas formalidades.

En consecuencia, de cara a la normativa contable pública no existe ninguna excepción para las entidades que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000001421 del 28-01-2015

20152000026791 del 17-06-2015

CONCEPTO No. 20152000030651 DEL 10-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Inviabilidad de aplicar Resolución 119 de 2006 Depuración contable permanente y sostenibilidad y adopción de Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de conformidad con la Resolución 357 de 2008

LILIBETH CALDERON CUAVA

Contador

Alcaldía Municipal de Valencia

Valencia Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003290-2 en la cual manifiesta:

“Cordial saludo, el municipio de Valencia en aras de emitir informes confiable desea implementar un proceso de depuración de la información, actualmente el municipio cuenta con el manual de control interno donde se establece los principios, fundamentos y riesgos del control interno contable por lo anterior deseo consultar si esta entidad en cumplimiento a la RESOLUCIÓN 119 DE 2006 de (Abril 27) por la cual se adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, es necesario que elaborem y adoptemos un manual de políticas (Sic) contables, procedimientos y funciones donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos para poder realizar el proceso de la depuración de la información?”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, establece:

“Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

De otra parte, La Resolución 119 del 27 de abril de 2006 de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adoptó en su momento, el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, fue derogada por la Resolución 393 de 2007, por la cual se adoptó el Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1, y ésta quedó derogada por la Resolución 034 de 2008, que también fue derogada por la resolución 357 de 2008, que actualmente se encuentra vigente, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, y establece:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad. Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.” (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Resolución 119 del 27 de abril de 2006 de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adoptó en su momento, el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, no aplica para el caso objeto de su consulta, por cuanto la misma fue derogada. Actualmente el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación está regulado la resolución 357 de 2008.

En consecuencia, la Entidad debe ajustar el manual de control interno que tiene de conformidad con lo establecido en la Resolución 357 de 2008, así mismo para dar cumplimiento al numeral “3.1. *Depuración contable permanente y sostenibilidad*”, debe elaborar un manual de políticas, contables, procedimientos y funciones, según lo establecido en el numeral 3.2 de ésta resolución; todo ello con el fin de que la información contable pública se ajuste a la realidad.

que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO No. 20152000030791 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración contable pública de saldo en la cuenta 1635 Bienes Muebles en bodega, de los cuales no hay existencias.

Doctora
MARÍA ROSALBA SOTO RODRÍGUEZ
Contadora
Municipio de Chaparral
Chaparral (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta del 25 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003291-2, mediante la cual solicita orientación en el proceso de depuración contable en particular en la cuenta 1635-Bienes Muebles en Bodega, la cual tiene saldo pero en el momento de realizar los inventarios no hay existencia de los mismos, se indica que dichos

saldos tienen su origen en el 2001 y que es dispendioso realizar una verificación o seguimiento.

Al respecto le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con relación a las características de la información, los párrafos 102 al 104 del Plan General de Contabilidad Pública establecen lo siguiente:

“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

*103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”*
(Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Capítulo II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contiene el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, el cual al definir las formalidades para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos, indica lo siguiente:

“4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.

5. CERTIFICACIÓN

Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:

- *Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.*
- *Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*
- *Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.*
- *Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.*

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional.”(Subrayados fuera de texto).

Con el propósito de que la información contable pública cumpla con las características definidas en el Marco Conceptual, la Contaduría General de la Nación-CGN emitió la resolución 357 de 2008, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en la cual, entre otros aspectos, se establece lo siguiente:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las

características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas

bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.”

No obstante lo anterior es importante tener en cuenta la descripción de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA que indica que: “Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.” (Subrayado fuera de texto).

Si después de adelantar todas las acciones administrativas se concluye que definitivamente los bienes no existen, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en el numeral 23 establece el tratamiento contable que debe aplicarse, así:

“23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo,

de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)". (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que es responsabilidad del representante legal y el contador público garantizar que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, es decir, que la información cumpla integralmente con las características definidas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

Para cumplir con lo anterior, se debe adelantar permanentemente las actividades establecidas en el procedimiento de control interno contable, tales como la realización de conciliaciones de información con las demás áreas de la entidad y en aquellos casos donde se encuentre diferencia, se debe realizar la depuración contable e identificar las causa por las cuales se presentan dichas diferencias con el propósito de incorporar en los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, actividades o políticas que permitan garantizar la sostenibilidad de la calidad de la información.

Puntualmente para el tema consultado, es necesario que la entidad verifique si los bienes registrados en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA no se encuentran en uso y dicha situación no fue informada a contabilidad.

Si una vez realizadas todas las acciones administrativas se concluye que los activos fueron efectivamente adquiridos y desaparecieron del almacén, se debe aplicar el numeral 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, es decir debitar la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA e informar de dicha situación al área responsable de las investigaciones disciplinarias para lo de su competencia y simultáneamente, se debe debitar la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditar la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20152000030801 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Obligatoriedad de publicar los estados contables intermedios

Señora
 OLGA LUCIA CORSO ORTEGA
 Contadora
 Electrificadora de Santander S. A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta del 25 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003282-2, mediante la cual solicita con el propósito de resolver una observación de control interno, se indique si es obligatorio la socialización de los estados financieros mensuales a la comunidad.

Al respecto le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La contaduría General de la Nación ha reglamentado todo lo relacionado con los Estados Contables en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, y en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos incorporado en el Capítulo II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Con relación a la publicación, el numeral 7 del citado procedimiento establece lo siguiente:

“7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que

para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior, tiene sustento jurídico en lo establecido en el artículo 34 Y 36 de la ley 734 de 2002, por la cual se expide el código disciplinario único, que indica lo siguiente:

“Artículo 34. Deberes. Son deberes de todo servidor público:

1. *Cumplir y hacer que se cumplan los deberes contenidos en la Constitución, los tratados de Derecho Internacional Humanitario, los demás ratificados por el Congreso, las leyes, los decretos, las ordenanzas, los acuerdos distritales y municipales, los estatutos de la entidad, los reglamentos y los manuales de funciones, las decisiones judiciales y disciplinarias, las convenciones colectivas, los contratos de trabajo y las órdenes superiores emitidas por funcionario competente.*

(...)

36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que efectivamente es obligación de toda entidad pública publicar mensualmente los estados contables intermedios, que para este efecto son el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

CONCEPTO No. 20152000030931 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Actualización de inventarios en entidades en liquidación Reconocimiento del remanente de una inversión en una entidad en liquidación

Doctora
ADRIANA GUTIERREZ MORALES
Directora Operativa de Contabilidad
Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA
Medellín-Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo del 29 de mayo de 2015, radicada con el número 2015-550002947-2, mediante el cual informa que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA posee una inversión patrimonial en una entidad societaria que se encuentra en proceso de liquidación, que su participación es del 100% y que todos los activos y pasivos de la entidad liquidada pasaran al Instituto.

Teniendo presente lo anterior, solicita indicar el tratamiento contable en las siguientes situaciones:

1. El principal activo de la Sociedad Parque Manantiales son los lotes (terrenos) que se encuentran contabilizados como inventarios. ¿Estos lotes deben ser entregados con avalúos actualizados? y ¿Parque Matinales debe registrar la valorización de estos avalúos en sus estados financieros?
2. El valor en libros de la inversión es de 30.416 millones, si los lotes los entregan por un valor superior, ¿Esta diferencia es un ingreso? De ser así, ¿En que cuenta contable se debe registrar?
3. ¿Cómo debe registrar el IDEA los pasivos por concepto de anticipos recibidos por venta de varios lotes que tiene la entidad en liquidación?"

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos y en el orden planteado en su comunicado:

CONSIDERACIONES

1. Valorización de bienes inmuebles que forman parte de los inventarios en entidades que se encuentran en procesos de liquidación

Por razones de orden estratégico, las Autoridades del Departamento de Antioquia ordenaron la liquidación de la Sociedad Parque Manantiales S.A.S, que era una sociedad pública y descentralizada indirecta a nivel departamental, encargada de estructurar y operar parques y zonas científicas, tecnológicas y de innovación dinamizadoras del desarrollo económico regional y nacional al brindar la mejor opción para la atracción,

retención y promoción de empresas e instituciones científicas, tecnológicas e innovadoras de todo el mundo que generan, aplican y comercializan nuevo conocimiento.

Como consecuencia de lo anterior, se debe aplicar lo establecido en la Ley 1105 de 2011, por medio de la cual se modifica el Decreto-ley 254 de 2000, sobre procedimiento de liquidación de entidades públicas de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, que también aplica a las entidades del nivel territorial, en los Artículos 1 y 28, señala lo siguiente:

“Artículo 1°. *El artículo 1° del Decreto-ley 254 de 2000 quedará así:*

Artículo 1°. *Ámbito de aplicación. La presente ley se aplica a las entidades públicas de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, respecto de las cuales se haya ordenado su supresión o disolución. La liquidación de las Sociedades Públicas, las Sociedades de Economía Mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital social y las Empresas Sociales del Estado, se sujetarán a esta ley.*

Los vacíos del presente régimen de liquidación se llenarán con el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y las normas que lo desarrollan.

Aquellas que por su naturaleza tengan un régimen propio de liquidación, contenido en normas especiales, una vez decretada su supresión o disolución realizarán su liquidación con sujeción a dichas normas.

Parágrafo 1°. *Las entidades territoriales y sus descentralizadas, cuando decidan suprimir o disolver y liquidar una entidad pública de dicho nivel, se regirán por las disposiciones de esta ley, adaptando su procedimiento a la organización y condiciones de cada una de ellas, de ser necesario, en el acto que ordene la liquidación.*

Parágrafo 2°. *Las entidades de orden territorial que se encuentren en proceso de liquidación a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, podrán acogerse en lo pertinente a lo dispuesto en la presente ley.*

(...)

Artículo 28. Avalúo de bienes. *Simultáneamente con la elaboración de los inventarios, el liquidador realizará el avalúo de los bienes de propiedad de la entidad, sujetándose a las siguientes reglas:*

- 1. Bienes inmuebles. El avalúo de los bienes inmuebles se regirá por las disposiciones legales sobre la materia.*
- 2. Bienes muebles. El avalúo de los bienes muebles se practicará por peritos evaluadores, cuya designación deberá ser aprobada por el Ministro o Director del Departamento Administrativo al cual esté adscrita o vinculada la entidad en liquidación.*
- 3. Copia del avalúo de los bienes será remitida a la Contraloría General de la República, con el fin de que se ejerza el control fiscal sobre el mismo.*

Aquellas que por su naturaleza tengan un régimen propio de liquidación, contenido en normas especiales, una vez decretada su supresión o disolución realizarán su liquidación con sujeción a dichas normas.” (Subrayado fuera de texto).

En materia contable, la norma técnica sobre inventarios, del Plan General de Contabilidad Pública en los párrafos 162 y 163, señala:

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior, debió ser aplicado por la Sociedad Parque Manantiales antes de que se declarara la liquidación, no obstante el Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública que integra el Régimen de Contabilidad Pública, en referencia al principio de contabilidad pública de gestión continuada, en el párrafo 115, señala:

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

En consecuencia, una vez se ordenó la liquidación se debe aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, en particular los numerales 3, 4 y 16, que establecen lo siguiente:

“3. RECLASIFICACIÓN DE LAS CUENTAS DEL PATRIMONIO

Una vez conocido el acto administrativo con el cual se ordena la supresión, la entidad contable pública debe proceder a reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio a la subcuenta 314004-Supresión de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 326004-Supresión de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda.

En el caso de las entidades sobre las cuales se ordena la liquidación, una vez efectuado el cierre contable, se deben reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio, a la subcuenta 314001-Liquidación o 326001-Liquidación, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Tratándose de entidades contables públicas de carácter societario, este procedimiento se aplica a todas las cuentas del patrimonio, excepto a las cuentas 3203-APORTES SOCIALES, 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO y 3210-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL.

4. INVENTARIO DE LA ENTIDAD EN SUPRESIÓN Y/O LIQUIDACIÓN

La entidad contable pública sobre la cual se ordene la supresión y/o liquidación debe realizar los inventarios de activos, pasivos, contingencias y bienes y derechos de terceros, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso.

La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar. (Subrayado fuera de texto).

(...)

16. DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES, PROVISIONES Y VALORIZACIONES DE ACTIVOS

Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de supresión y/o liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, los activos de una entidad que se encuentre en proceso de supresión y/o liquidación, excepto los que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de estos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o

amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de supresión y/o liquidación, se concesionen o se arrienden.” (Subrayado fuera de texto).

2. Reconocimiento del recibo de los bienes entregados por una empresa en liquidación por parte de la entidad propietaria de los derechos patrimoniales sobre ésta.

Los estatutos de Parque Manantiales S.A.S., prescribe lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO. - NOMBRE. - La sociedad se denomina Parque Manantiales S.A.S. (en adelante, la "Sociedad). Es una sociedad comercial por acciones simplificada, constituida conforme a las leyes de la República de Colombia.

(...)

ARTÍCULO QUINTO. - CAPITAL AUTORIZADO: El capital autorizado de la Sociedad es la suma de CINCUENTA MIL MILLONES DE PESOS (\$50.000.000.000), representado en quinientas mil acciones ordinarias, de valor nominal de cien mil pesos (\$100.000) cada una.

PARÁGRAFO: Sin perjuicio de lo anterior por decisión de la Asamblea General de Accionistas se podrán crear otros tipos de acciones diferentes a las ordinarias, incluyendo pero sin limitarse a (i) acciones privilegiadas; (ii) acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto; (iii) acciones con dividendo fijo anual; (iv) acciones de pago; (v) acciones con voto múltiple; y cualquier otro tipo que no contravenga las normas legales aplicables.

ARTÍCULO SEXTO. - DERECHOS SOBRE LAS ACCIONES ORDINARIAS. - Las acciones serán nominativas y deberán ser inscritas en el libro de registro de accionistas de la Sociedad. Cada acción nominativa ordinaria conferirá los siguientes derechos a su titular: a) El de tomar las decisiones que convengan a los mejores intereses de la Sociedad; b) El de percibir una parte proporcional de los beneficios sociales establecidos por los balances de fin de ejercicio; c) El de negociar las acciones con sujeción a la ley y a los estatutos; d) El de inspeccionar libremente los libros y papeles sociales, dentro de los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha en que deban aprobarse los balances de fin de ejercicio; y e) El de recibir, en caso de liquidación de la Sociedad, una parte proporcional de los activos sociales, una vez pagado el pasivo externo de la Sociedad.”

Con relación al reconocimiento de la inversión en entidades en liquidación, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos determina lo siguiente:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

(...)

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

De otra parte, El Código de comercio contempla en el artículo 247, el procedimiento para la distribución de los remanentes entre los socios, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 247. DISTRIBUCIÓN DE REMANENTE ENTRE SOCIOS - PROCEDIMIENTO. Pagado el pasivo externo de la sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

La distribución se hará constar en acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

Tal acta se protocolizará en una notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.

PARÁGRAFO. Cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la ley, deberán cumplirse éstas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada."

Cuando se materialice la adjudicación de bienes se debe aplicar el tratamiento contable para la incorporación de activos y pasivos recibidos de entidades en proceso de

liquidación que se encuentra reglamentado en los numerales 8, 10 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, en los siguientes términos:

“8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia.

La incorporación de bienes y derechos debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.

(...)

10. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE OBLIGACIONES DE OTRA QUE LAS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de las obligaciones, las incorpora, registrando el detalle de los conceptos asociados, en las subcuentas y cuentas respectivas, debitando la subcuenta 312527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda.

Cuando la entidad contable pública sobre la cual se ordene el proceso de supresión y/o liquidación, tenga a su cargo el reconocimiento de pensiones, y el acto administrativo correspondiente determine su traslado a otra entidad, aplica lo definido en el procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional.

La incorporación de obligaciones debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.”

Toda vez que la distribución del remanente, el traspaso de los bienes objeto de la consulta corresponde a la retribución o cancelación del capital inicialmente invertido por IDEA; para su reconocimiento es necesario observar lo establecido en la dinámica de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN incorporada en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, así:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
 - El valor de la inversión que se da de baja, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos” (Subrayado fuera de texto).

De conformidad en escritura pública adjunta a la consulta, se determinó que para efectos fiscales, el valor por el cual se transfieren los predios a título de distribución de remanente es de \$85.681,2 millones de pesos, cifra a la cual debe restarle los valores de los pasivos asumidos por el IDEA, por lo tanto como los valores de la transacción no son equivalentes es necesario analizar el origen de la diferencia y contrastarla con las definiciones establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública PGCP.

Los párrafos 255 y 264 del PGCP, define el patrimonio y los ingresos así:

“9.1.3.2. Patrimonio institucional

*255. **Noción.** Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios, los recursos públicos orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y los recursos de los fondos de reservas de pensiones. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.*

(...)

9.1.4.1. Ingresos

*264. **Noción.** Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario. (Subrayado fuera de texto).*

3. Registro de los pasivos por concepto de anticipos recibidos por venta de varios lotes que tiene la entidad en liquidación

Para efectos del reconocimiento de la incorporación de las obligaciones a cargo de la entidad liquidada en la contabilidad de la inversora, debe tenerse en cuenta el numeral 10, Enunciado en las consideraciones anteriores, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión.

De acuerdo a lo informado en mesa de trabajo realizada en la CGN con funcionarios de la Subcontaduría de Centralización, el traspaso de las obligaciones, hace parte del remanente de la retribución del capital inicialmente invertido por IDEA, por tanto, es necesario observar la descripción y dinámica de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, anteriormente transcrita.

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes expuestas, nos permítanos indicar:

1. Valorización de bienes inmuebles que forman parte de los inventarios en entidades que se encuentran en procesos de liquidación.

La entidad contable pública que se encuentre en desarrollo de un proceso de liquidación, debe elaborar un inventario de activos y pasivos. Simultáneamente con la elaboración de los inventarios, el responsable del proceso de liquidación, de conformidad con lo señalado en el Artículo 28 de la Ley 1105 de 2011, debe realizar el avalúo de todos los bienes de propiedad de la entidad y, en el caso de los bienes inmuebles, el avalúo se registrará por las disposiciones legales sobre la materia.

Si como resultado de la conformación y avalúo del citado inventario existen diferencias entre los valores obtenidos y los registrados en la contabilidad, se deberá proceder a realizar los ajustes contables correspondientes que permitan que la información sea confiable, relevante y comprensible; es decir, que la información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar.

Ahora bien, tratándose de una empresa en liquidación, si el valor en libros de los bienes y pasivos que conforman el inventario resulta inferior al monto de cada elemento determinado mediante un avalúo técnico, se deberá efectuar el reconocimiento contable de dicha diferencia, para el efecto se debe reconocer ajustando directamente el valor en libros del activo o pasivo, constituyéndose en su nuevo costo histórico. Como contrapartida, se deberá acreditar o debitar, según corresponda, la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

Es pertinente señalar que las entidades en liquidación no se encuentran en un proceso de gestión continuada, razón por la cual no es procedente el reconocimiento de las valorizaciones en los términos que señala el Régimen de Contabilidad Pública para la medición posterior de los activos, de modo que si la entidad cuenta con el avalúo para fijar el valor de los bienes, éstos se constituyen en el valor del inventario inicial de activos y pasivos para el inicio del proceso liquidatorio, más no es procedente efectuar reconocimiento de avalúos a título de mediciones posteriores.

Con posterioridad a la realización de dicho inventario y efectuados los ajustes a que hubiere lugar, el reconocimiento de la entrega de los activos a otra entidad, se debe realizar por el valor en libros en el momento de la entrega; es decir, el valor del avalúo realizado para iniciar la liquidación, para el efecto debitará las subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES y acreditará las subcuentas de las cuentas de activo relacionadas, de acuerdo con el bien o derecho que se entrega.

De lo anterior también se deduce, que toda transacción mediante la cual se concrete la realización de los activos de la entidad en liquidación, incluida la enajenación mediante venta o transferencia a cualquier título, el valor por el cual se debe reconocer la operación deberá corresponder al avalúo técnico exigido por las normas que regulen este tipo de procesos.

2. Reconocimiento del recibo de los bienes entregados por una empresa en liquidación por parte de la entidad propietaria de los derechos patrimoniales sobre ésta.

Previo a abordar el tratamiento contable para el reconocimiento de la diferencia de valor que se presenta entre el valor en libros de la inversión y el valor de los activos recibidos, es necesario clarificar que al revisar los estatutos de Parque Manantiales S.A.S., en particular los artículos que tratan sobre el nombre, el capital autorizado y derechos sobre las acciones ordinarias, se concluye que es procedente reconocer como inversión dichas acciones, toda vez que se cumple con la definición de una inversión en una entidad controlada, independientemente de que el IDEA posee el 100% del patrimonio. Por lo

anterior, dicha inversión debió reconocerse por el costo y actualizarse por el método de participación patrimonial.

Una vez definida y ordenada la liquidación de Parque Manantiales S.A.S., IDEA debió reclasificar la inversión a la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, por el valor que resultó de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial que a dicha fecha hubiese reconocido y a partir de dicho momento la inversión no debió actualizarse más.

Con posterioridad a dicho momento, las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, tal como lo señala el Manual de Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en el Capítulo I, numeral 23, del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”.

Con la culminación del proceso de liquidación, el remanente que resulte de realizar los activos y cancelar la totalidad de los pasivos externos o con terceros, debe ser incorporado en la contabilidad de los accionistas, sustituyendo la inversión por el valor neto de los activos y los pasivos incorporados. El valor por el cual deben registrarse los activos es el valor convenido. Para el caso de la consulta, el valor se encuentra determinado en las escrituras de traslado de la propiedad de los activos.

Siendo este el caso, el IDEA debe reconocer un débito en las cuentas que representen los activos recibidos, un crédito en las cuentas que representen los pasivos recibidos y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, hasta por el valor de la inversión. Como se presenta una diferencia positiva entre el valor de la inversión y el neto del valor de los activos y pasivos recibidos, dicha diferencia se reconoce como un ingreso en el resultado del ejercicio en la subcuenta 480806-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, toda vez que dicha diferencia involucra un incremento del patrimonio público del IDEA, representado en un mayor valor de los activos, producto de la realización de la inversión en la liquidada. Máxime si se tiene en cuenta que la valorización de los predios se conformó cuando no estaban en su poder, es decir previo a su adquisición.

Ahora bien si este no es el caso y se presentara que por disposiciones de orden estatutario o legal, el IDEA es un simple receptor de bienes que entrega una entidad en liquidación, sin que con ello se conjugue o se le reintegre la inversión representada en derechos patrimoniales en Sociedad Parque Manantiales S.A.S en liquidación, deberá incorporar los bienes mediante un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y, un crédito en la subcuenta 325525-Bienes o 325526-

Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda.

3. Registro de los pasivos por concepto de anticipos recibidos por venta de varios lotes que tiene la entidad en liquidación

La incorporación de los pasivos por concepto de anticipos recibidos por venta de lotes que tiene la entidad en liquidación, se debe reconocer en la contabilidad del IDEA, registrando un crédito en las subcuentas y cuentas que identifique los pasivos y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

CONCEPTO No. 20152300031141 DEL 16-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una categoría específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del autoconsumo de energía de la Empresa del Departamento del Guaviare S.A ESP

Doctor
OSCAR ORLANDO RUBIO CAICEDO
Contador público
Empresa de Energía Eléctrica del Departamento del Guaviare S.A. ESP
Guaviare - San José del Guaviare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500031332, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable para el registro de los ingresos por prestación de servicios de energía y su posterior consumo por ella misma, así:

“En mi calidad de Revisor Fiscal de la Empresa de Energía del Departamento del Guaviare S.A. E.S.P. ENERGUAVIARE S.A. ESP, identificada con Nit 822.004.680-9, solicito muy amablemente me puedan colaborar con la siguiente consulta:

- *La Empresa de Energía compra Energía en bolsa y por contrato (Sic) y para efectos de saber el consumo de la energía que compra, factura todo el consumo incluyendo el de la misma empresa; de no ser así el consumo o autoconsumo se tomaría como una pérdida en la energía.*

- De acuerdo con la anterior, la Empresa hace una Factura a nombre propio la cual es registrada en la contabilidad como un Ingreso por la Venta y a la vez como un gasto por la prestación del servicio y posteriormente se hace el cruce de cuentas por cobrar y por pagar.
- Del numeral anterior, quiero saber si el procedimiento y registros contables son adecuados o cual sería el adecuado?; debido a que en materia de impuestos locales la liquidación (Impuesto de Industria y Comercio) se hace sobre ingresos y el gasto o costo por autoconsumo no se podría deducir para determina la base gravable.
- Por otra parte, también quisiera saber si en este procedimiento del AUTOCONSUMO se debe afectar el presupuesto, ¿reconociendo como recaudo en el ingreso el valor de la factura a nombre de la Empresa y a su vez en el gasto por la prestación del servicio o cual sería el procedimiento que se debe hacer en el presupuesto?”

CONSIDERACIONES

En el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, se establecen los principios de contabilidad que las entidades contables públicas deben observar dentro del proceso de generación de información financiera, así:

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos (...)” (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, se establecen las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad económica, financiera y Social, relacionadas con el reconocimiento de ingresos y gastos, así:

“265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios (...)”

“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 publica en el periodo contable.” (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriores este despacho se permite concluir que la Empresa de Energía del Departamento del Guaviare “ENERGUAVIARE S.A E.S.P.”, debe

generar y revelar información financiera atendiendo lo establecido en los principios de contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública. Esto es, que los estados financieros, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos de manera que se ajusten a la realidad.

En este sentido, y teniendo en cuenta que en cabeza de ENERGUAVIARE confluye la calidad de agente prestador del servicio de energía y cliente por consumo del mismo; se considera válido reconocer como un ingreso por prestación de servicios de energía la facturación efectuada a su propio nombre y como un gasto por la prestación del servicio por este mismo concepto, para luego efectuar el cruce de la cuenta por cobrar y por pagar, en concordancia con lo establecido en las normas técnicas relativas al reconocimiento de ingresos y gastos de la actividad económica, financiera y Social del Régimen de Contabilidad Pública.

Con respecto a si estos registros contables y su posterior cruce de cuentas generan afectación presupuestal y de impuestos en el impuesto de industria y comercio; atentamente me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben estar definidos en el Estatuto Orgánico del Presupuesto del nivel al que pertenece la entidad o por la autoridad presupuestaria competente y el Estatuto Tributario del orden Distrital o Territorial.

CONCEPTO No. 20152000031471 DEL 23-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Registro de ingresos, costos y gastos por hechos posteriores al cierre.

Doctora
MANUEL ANTONIO MORALES AMADO
 Contador
 Lotería de Bogotá
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 3 de junio de 2015, radicado con el número 2015-550-003175-2 mediante el cual manifiesta:

“la lotería de Bogotá por los años 2012,2013 y 2014 por intermedio de un contrato de asociación

“consorcio” con otras loterías con una vigencia de un año, participo en un sorteo extraordinario de navidad, jugados el 29,24 y 20 de diciembre respectivamente, la administración del consorcio ejecutó el contrato y entregó sus informes financieros en la vigencia siguiente a la realización de respectivo sorteo.

¿En qué momento se deben reconocer en la contabilidad de la entidad, los ingresos costos y gastos incurridos?”

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

CONSIDERACIONES

En el capítulo único del Plan General de Contabilidad Pública se establece:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

[...]

*109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.*

[...]

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

[...]

*124. **Hechos Posteriores al Cierre.** La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos*

surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.” (Subrayado fuera de Texto)

Las Normas Técnicas Relativas a los Hechos Posteriores al Cierre contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública establecen:

“398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

399 Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

[...]

403. La información referida a hechos posteriores al cierre se clasifica en dos grupos: la información que debe ser objeto de registro en los estados contables del período que se afecta con el cierre, pues evidencia las condiciones que existían a esta fecha; y la información que debe revelarse por medio de notas a los estados contables, que es la indicativa de condiciones surgidas después de la fecha de cierre”. (Subrayado fuera del texto)

404. Son criterios para determinar si la información conocida sobre hechos posteriores al cierre debe ser registrada en el período objeto de cierre, los siguientes:

[...]

406. La recepción de información después de la fecha de cierre que suministre evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe:

“4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1631

originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los ajustes por mayores valores causados.*
- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
- *El valor de los ajustes por menores valores causados*
- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera del texto)*

En el concepto 20132000005851 emitido por la Contaduría General de la Nación se puede extraer lo siguiente:

“Registro del ingreso derivado de la explotación de juegos de suerte y azar en la modalidad de asociación.

Teniendo en cuenta que la explotación de las loterías corresponde a los departamentos y el Distrito Capital o la entidad que hayan creado para la administración del monopolio, llámese empresa industrial o comercial, es a estos a quienes les corresponde hacer el reconocimiento y registro contable respectivo por todas las rentas del monopolio. Así las cosas, cada Lotería, debe registrar la parte que le corresponde tanto en los ingresos como en los costos, gastos, derechos y obligaciones que se derivan de la explotación del juego bajo esta modalidad, toda vez que están adelantando una operación conjunta.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo con lo establecido en el concepto 20132000005851 del año 2013 emitido por la Contaduría General de la Nación, en donde se afirma que cada lotería debe realizar los correspondientes registros de los ingresos, costos, gastos, derechos y obligaciones derivados de la explotación de juegos de azar bajo esa modalidad y teniendo en cuenta que el consorcio que ejecutó el contrato de asociación entre las loterías, entregó los informes correspondientes en la vigencia siguiente a la realización del sorteo, la lotería de Bogotá deberá realizar lo siguiente:

Establecer si la fecha de entrega de los informes por parte del consorcio que ejecutó el convenio, se encuentra dentro del período comprendido entre el cierre del período contable y la emisión o presentación de los estados contables o no.

Si la fecha de entrega de los informes se encuentra en el intervalo de tiempo mencionado en el párrafo inmediatamente anterior, la Lotería de Bogotá realizará el proceso descrito en la Norma de Hechos Posteriores al Cierre, donde registrará los correspondientes ajustes en el período de cierre, usando las cuentas establecidas en el concepto 20132000005851 del año 2013 para cada uno de los hechos económicos enmarcados en el convenio y no en las notas de los estados contables, debido a que las condiciones de dicho convenio conocían antes de la fecha de cierre del período contable.

En caso contrario, si los informes están por fuera del intervalo de tiempo entre el cierre del período contable y la emisión o presentación de los estados contables, la Lotería de

Bogotá realizará los registros de ajuste en el período actual, utilizando las cuentas 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES para los gastos, y 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES para los ingresos, las cuales están orientadas para realizar los ajustes de los hechos relacionados con vigencias anteriores en el período actual.

CONCEPTO No. 20152000032231 DEL 30-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Régimen de Contabilidad aplicable a la Unión Temporal conformada por la Universidad Tecnológica de Pereira

MARIA VICTORIA GRISALES GARCIA
 Profesional – Oficina de Control Interno
 Universidad Tecnológica de Pereira
 Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500031052, mediante la cual solicita concepto a cerca del régimen de contabilidad que debe ser aplicado a una unión temporal conformada por la Universidad Tecnológica de Pereira en la cual su participación es del 90%, así:

“La universidad Tecnológica de Pereira conformó una Unión Temporal en la cual su participación es del 90%, siendo la Universidad un ente autónomo de carácter público.

La Unión Temporal fue creada mediante un acto administrativo donde ambas partes deciden conformarla para participar en la adjudicación de un contrato, dicha Unión Temporal es una persona jurídica diferente a las que la crean.

No fue elevada a escritura pública, su participación es un acuerdo no se aportó capital alguno y por lo tanto no posee estatutos.

Por lo anterior y de manera atenta me permito solicitarle su concepto ante lo siguiente:

- 1) *Qué régimen de contabilidad debe ser aplicada por la Unión Temporal? Pública o Privada?*

- 2) Si la Unión Temporal tiene mayor participación del ente privado que régimen debe aplicar?
- 3)Cuál es la norma que aplica para definir el régimen de contabilidad aplicado a una Unión Temporal cuando esta es conformada por un ente público y privado?

CONSIDERACIONES

Para establecer cuál es el régimen de contabilidad aplicable a las uniones temporales en las cuales participa un ente de carácter público, es necesario atender lo establecido en el ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007, mediante la cual la Contaduría General de la Nación adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, así:

“Artículo 5°. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.

También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

Parágrafo. El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los Fondos de Fomento, las Cámaras de Comercio y las Cajas de Compensación Familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito. No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva.

Ahora bien, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se determina la aplicación contable y el procedimiento que deben aplicar las entidades contables públicas para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, así:

“Aplicación contable. Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas

conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

Operaciones controladas conjuntamente. Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control.

Activos controlados conjuntamente. Este tipo de actividad implica la propiedad conjunta por parte de las entidades contables públicas participantes, la cual ha sido aportada o adquirida para los fines del negocio, de cuya utilización las entidades contables públicas obtendrán beneficios. Cada participante puede tomar una porción de la producción obtenida de los activos, y asumir la porción acordada de los gastos incurridos.

Las entidades contables públicas participantes deberán reconocer en sus estados contables su parte en los activos controlados conjuntamente, de acuerdo con la naturaleza de los mismos, así:

Como; los pasivos, gastos y costos en los que ha incurrido; al igual que su participación en los ingresos obtenidos por las actividades realizadas.

Revelación en notas a los estados contables. Debe revelarse en notas a los estados contables una descripción de sus participaciones significativas en activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como la participación en entidades controladas conjuntamente” (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el marco de las competencias constitucionales y legales que la asisten a la Contaduría General de la Nación, se concluye que la regulación contable expedida por este organismo regulador no está orientado a la determinación del régimen contable aplicable por las uniones temporales, pero la participación de un organismo público en una Unión temporal si está regulada a través del procedimiento denominado Actividades realizadas conjuntamente, el cual hace parte del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, la Universidad Tecnológica de Pereira en su calidad de entidad de carácter público, debe evaluar si la unión temporal que conformó corresponde a operaciones controladas conjuntamente o activos controlados conjuntamente.

En el caso que la unión temporal conformada corresponda a operaciones controladas conjuntamente que implican el uso de sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones, la Universidad deberá reconocer en sus estados contables los activos y pasivos contables bajo su control.

Ahora bien, si la unión temporal corresponde a activos controlados conjuntamente que implique la propiedad conjunta por parte de la Universidad, la cual ha sido aportada o adquirida para los fines del negocio, cada participante puede tomar una porción de la producción obtenida de los activos, y asumir la porción acordada de los gastos incurridos. La Universidad deberá reconocer en sus estados contables su parte en los activos controlados conjuntamente, de acuerdo con la naturaleza de los mismos, así como los pasivos, gastos y costos en los que ha incurrido; al igual que su participación en los ingresos obtenidos por las actividades realizadas.

Adicionalmente, la Universidad Tecnológica de Pereira debe revelarse en notas a los estados contables una descripción de su participación en la unión temporal y entidades

controladas conjuntamente, en cuanto al monto de sus activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en los cuales tenga participación.

CONCEPTO No. 20152000032241 DEL 30-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Documentos soportes para legalización de gastos de transporte incurridos en desarrollo de una actividad estatal

Doctora:
INGRID PIÑEROS RIOS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado bajo el número 20155500034912, mediante el cual solicita concepto a cerca de establecer cuál es la forma o documento a través del cual se deben legalizar los gastos de transporte incurridos por las entidades públicas en desarrollo de su cometido estatal, así:

“¿En el sector oficial, cual es la forma o documento a través del cual se deben legalizar los gastos de transporte en que se hayan incurrido en desarrollo de una actividad estatal?

¿En todos los casos se requiere solicitar factura para legalizar dichos gastos de transporte o se pueden legalizar mediante documento equivalente o comprobantes de egreso o caja?

¿Qué requisitos deben cumplir las facturas o documentos equivalentes para que sean válidas para legalizar dichos gastos?

CONSIDERACIONES

Dentro del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública se establecen las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, así:

“Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones,

hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

En concordancia con lo anterior, la Contaduría General de la Nación adoptó el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable mediante la Resolución 357 de julio de 2008, la cual señala:

“Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

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

 (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este despacho se permite concluir que son las mismas entidades contables públicas, concedoras de su operatividad, las que deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales, instructivos o procedimientos internos, en los que se determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta.

En este mismo sentido, la entidad contable pública es autónoma para determinar cuáles son los documentos soportes más idóneos que permitan soportar las legalizaciones de los gastos de transporte incurridos en desarrollo de sus actividades de cometido estatal, de conformidad con lo señalado en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El documento soporte idóneo es todo escrito, relaciones, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública, los cuales permiten a la entidad contable pública demostrar las causas que originan un determinado registro contable, para sustentar la razonabilidad de los hechos financieros, económicos y sociales. Estos documentos son necesarios para garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable, de tal manera que ésta pueda ser verificable y comprobable. Consecuentemente, es necesario tener presente que el soporte idóneo que da lugar al reconocimiento contable de un hecho económico, financiero, social o ambiental no siempre debe corresponder a un único documento; es decir, que pueden ser uno o más documentos, por lo que se recomienda conformar un expediente que contenga todos los documentos que, individualmente o en conjunto, sustenten la razonabilidad de los hechos o circunstancias relacionadas con bienes que potencialmente afectarán en el futuro la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable, de manera ajustada a la realidad.

En todo caso, para que los documentos se constituyan en soporte idóneo deberán cumplir todos los requisitos que señalen las disposiciones legales aplicables, lo mismo que las políticas y demás criterios adoptados internamente por la entidad.

CONCEPTO 20152000032441 DEL 04-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación

Doctor
 CARLOS ALFREDO MARTÍNEZ RENGIFO
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 21 de julio de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-003582-2, mediante la cual manifiesta si el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Resolución 357 de 2008, es de obligatoria aplicación por las Sociedades anónimas de economía mixta del orden nacional organizada como establecimiento de crédito bancario, Empresas industriales y comerciales del estado de carácter financiero, Sociedades anónimas de carácter mercantil y de Economía mixta del orden nacional, Entidades aseguradoras, Sociedad de economía mixta del orden nacional, sujetas al régimen de empresa industrial y comercial del estado, Sociedad de servicios financieros de economía mixta indirecta del orden nacional, entre otras:

Bancoldex, Findeter, Fonade, Fondo Nacional de Garantías, Fondo Desarrollo Nacional S.A., Fiduagraria, Fiducoldex, Banco Agrario de Colombia S.A., Positiva Compañía de Seguros S.A., La Previsora S.A.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008, mediante “por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación” en los artículos 1º. y 2º. de la Resolución 357 de 2008, señalan:

“Artículo 1º. *Adóptese el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, Contaduría General de la Nación*

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1641

para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, reglamentado por el artículo 5º. de la Resolución 354 de 2007 señala: “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los fondos de origen presupuestal, además de las sociedades de economía mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.” (Subrayado fuera de texto)

El ámbito de aplicación de dicho régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

Parágrafo. El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las sociedades de economía mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta sea inferior al cincuenta (50%) por ciento del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponde a su ámbito.

No obstante cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva.”

CONCLUSIONES

Según las consideraciones anotadas nos permitimos señalar, acorde con la normatividad vigente, que el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, es de obligatoria aplicación por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en el cual se encuentran los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores, así como las sociedades de economía mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

En consecuencia, las entidades a que hace referencia en su solicitud, deben aplicar el Procedimiento de Control Interno contable adoptado por la Resolución 357 de 2008, así como la presentación del reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable.

CONCEPTO No. 20152000033261 DEL 12-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos del convenio interadministrativo Universidad Pedagógica Nacional y la Secretaría de Educación del Distrito Capital.

Doctora
LUZ AMPARO GUERRERO PIZA
Profesional Especializado
Subdirección Financiera Grupo de Contabilidad
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 19 de junio de 2015, radicado con el número 2015-550-003254-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial Saludo doctora Miryam.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1643

Amablemente solicitó concepto, sobre el procedimiento contable a seguir del Convenio interadministrativo No. 1794 de fecha 17 de marzo de 2015, suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional - UPN y la Secretaria de Educación del Distrito Capital - SED.

Anexo: copia del CONVENIO INTERADMINISTRATIVO 1794-2015"

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

CONSIDERACIONES

Se extrae del contrato interadministrativo 1794 del 17 de marzo de 2015 celebrado entre la Universidad Pedagógica Nacional y la Secretaria de Educación del Distrito Capital lo siguiente:

"Cláusulas: PRIMERA. —OBJETO: Aunar esfuerzos para iniciar o continuar el acompañamiento pedagógico que permita la transformación curricular de los Colegios oficiales Distritales con Educación Media Fortalecida (10, 11 y 12 optativo), concretando condiciones académicas y administrativas para el acceso a la Educación Superior, mediante una oferta diversa y electiva con reconocimiento y homologación de las experiencias de aprendizaje representadas en créditos académicos.

[...]

TERCERA. —OBLIGACIONES DE LA SED: Para desarrollar y ejecutar el objeto del Convenio, la Secretaria de Educación del distrito tendrá las siguientes obligaciones: Aportar en efectivo la suma de DOS MIL CIENTO NOVENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS SETENTA PESOS MCTE (\$2.194'643.870). 2. Entregar a la IES las sumas correspondientes a su aporte, en la forma y términos establecidos en los estudios previos y sus anexos.

[...]

CUARTA. —OBLIGACIONES DE LA IES: Para desarrollar y ejecutar el objeto del Convenio, la IES tendrá las siguientes obligaciones: 1. Obligaciones Generales: 1. Aportar en especie el valor señalado en su propuesta correspondiente a la suma (\$548.660.967), para el presente convenio. 2. cumplir con las actividades y compromisos adquiridos por virtud de la suscripción el convenio.

[...]

DÉCIMA. —VALOR: Para todos los efectos legales, el valor total del convenio corresponde a la suma de DOS MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS CUATRO

MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS MCTE (\$2.743.304.837) de los cuales la SED aportará la suma de DOS MIL CIENTO NOVENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS SETENTA PESOS MCTE (\$2.194.643.870) La IES aportará, en especie, la suma de QUINIENOS CUARENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS SESENTA MIL NOVECIENTOS SESENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$548'660.967) PARÁGRAFO PRIMERO: Los dineros aportados por la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DISTRITAL serán destinados exclusivamente para la ejecución del presente Convenio y es obligación del supervisor, verificar la destinación específica de los recursos entregados por la Secretaría de Educación Distrital. PARÁGRAFO SEGUNDO: Para todos los efectos legales, presupuestales y fiscales, se entenderá que el valor del convenio y la propuesta presentada por La IES, incluye todos los costos directos e indirectos, así como todos los impuestos nacionales y distritales, incluido el IVA, cuando a ello haya lugar.

[...]

DÉCIMA SEGUNDA. —DESEMBOLSO DE LOS APORTES: El valor del aporte correspondiente a la Secretaría de Educación será desembolsado, previa, autorización del supervisor del convenio, mediante el Sistema Automático de Pagos - SAP, así: PRIMER DESEMBOLSO: Corresponde al 30%, por valor de SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL CIENTO SESENTA Y UNO PESOS MOTE (\$658'393.161) previa presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio del primer informe de avance...

[...]

SEGUNDO DESEMBOLSO: Corresponde al 40% 'del valor aportado por la SED, por valor de OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENOS CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENOS CUARENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$877 857.548) a la presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio del segundo informe de avance...

[...]

TERCER DESEMBOLSO: Corresponde al 30% del valor aportado por la SED, por valor de SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL CIENTO SESENTA Y UNO PESOS MCTE (\$658'393.161) a la presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio del informe final...

PARÁGRAFO OCTAVO: Los desembolsos se realizarán previa verificación y visto bueno de los informes presentados al supervisor de la SED, La IES ejecutará las actividades descritas hasta la suficiencia de los recursos aportados por la SED para el desarrollo del objeto convenido. Queda entendido que la IES solo comprometerá los aportes de la SED,

requeridos para la debida ejecución del convenio, y, en consecuencia, la ejecución del presente convenio no genera beneficio económico alguno para la IES.

DECIMA TERCERA. —AUSENCIA DE CONTRAPRESTACION ECONÓMICA: Por tratarse de un convenio interadministrativo, las partes no están obligadas al pago de ninguna contraprestación económica.

PARÁGRAFO: Los recursos asociados Al presente Convenio serán ejecutados conforme se señala en la presente minuta, de acuerdo a los desembolsos y conforme a las actividades previstas en el mismo, y estarán sujetos las apropiaciones y disponibilidades presupuestales de cada una de las Entidades.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, en el Catálogo de Cuentas incluido en el Régimen de Contabilidad Pública se establece:

“2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110- Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.

8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos. La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

79. Su cancelación al finalizar el proyecto.

9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos. La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- La disminución de los pasivos.
- Su cancelación al finalizar el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- Los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- Los pasivos constituidos en la ejecución del proyecto. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

La Universidad Pedagógica Nacional—UPN deberá reconocer un pasivo por los recursos recibidos en administración para cumplir con el objeto del contrato interadministrativo suscrito con la Secretaria de Educación del Distrito Capital—SED, para lo cual aplicará el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos por parte de la Secretaria de Educación del Distrito Capital.

Con el giro de los recursos por parte de la SED, la UPN debitará la cuenta de 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en las subcuentas correspondientes. Es necesario mencionar que este registro es recíproco para la entidad que realiza el giro de los recursos, por lo tanto la SED debitará la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y su saldo será conciliado entre las partes involucradas en el convenio a medida de la ejecución de éste.

- Ejecución del convenio interadministrativo.

En la medida que se ejecute el objeto del contrato interadministrativo, la UPN realizará un débito en la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la cuenta 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS si existe simultaneidad entre los pagos y la adquisición de los servicios necesarios para ejecutar el convenio, en caso contrario, se realizará un débito en la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la transacción.

Posteriormente, al realizar los pagos del pasivo causado por la adquisición de los servicios necesarios para ejecutar el convenio, se realizará un débito a la cuenta 24012401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS contra un crédito en la cuenta 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De igual manera, a la UPN le corresponde registrar la información de la ejecución del convenio en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos a través del plazo pactado, para lo cual utilizará en el caso de activos y gastos la subcuenta correspondiente, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN(DB), con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), en el caso de pasivos e ingresos, un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

- Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por el giro de los recursos.

En el instante en el cual la UPN es informada por parte de la entidad financiera sobre la generación de rendimientos financieros procedentes de los dineros girados que hacen parte del convenio, la UPN procederá a realizar un débito en la cuenta 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En el momento en el cual la UPN, realice el giro de los rendimientos financieros generados por los recursos que le fueron girados como parte del convenio, realizará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la cuenta 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Reintegro de los recursos no utilizados.

Si al final de la ejecución del convenio, la UPN tiene recursos los cuales no fueron ejecutados, éstos serán reintegrados en los términos establecidos en el convenio firmado y para lo cual realizará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la cuenta 1110 DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Aporte en especie de la Universidad Pedagógica Nacional al convenio.

Los recursos entregados al convenio por parte de la Universidad, deberán ser registrados a medida que se ejecute el proyecto, atendiendo a los hechos económicos surgidos del mismo; para esto se realizará un débito según corresponda en las cuentas del grupo 52 DE OPERACIÓN si están asociados a las actividades propias de la actividad básica o principal de la UPN o un débito según corresponda en las cuentas y subcuentas del grupo 55 GASTO PÚBLICO SOCIAL, si están relacionados con el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población.

CONCEPTO No. 20152000033331 DEL 12-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración Pasivo Inexistente

Doctor
CARLOS ARTURO ARIAS SANCHEZ
Asesor Contable
Instituto del Deporte y Recreación Zarzaleña - Imderez

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 24 de junio de 2015, radicada con el número 20155500032442, mediante la cual consulta:

“La entidad necesita depurar un pasivo que estaba desde el año 2006, a través de un comité se determinó que es un pasivo inexistente dado que no se identifican terceros que reclamen, ¿cuál es la norma vigente sobre saneamiento contable, Qué modelo de Resolución debe utilizar la administración para tener de soporte? Los registros contables a utilizar serían: Cancelar el Pasivo (DB) contra Capital Fiscal (CR).” (Sic)

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 2 y 4 de la Ley 87 de 1993 relacionados con los objetivos y elementos del Sistema de Control Interno establecen:

“ARTÍCULO 2o. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientarán al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten (...)

ARTÍCULO 4o. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno (...)

b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...)

e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”.

En desarrollo a lo anterior, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable establece:

“1.1. Control Interno Contable

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no reflejen su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar los cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. (...)

Se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las situaciones definidas en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas que permitan identificar y depurar la información contable, para revelar su realidad financiera.

Una vez se haya determinado que los saldos no corresponden a obligaciones ciertas para la entidad, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción para ejercer su pago, dichos saldos deben ser depurados, realizando los registros contables pertinentes.

El registro para la eliminación de un pasivo inexistente, procede mediante un débito en la cuenta y subcuenta donde está reconocido, y un crédito en la subcuenta 320801- Capital Fiscal, de la cuenta 3208 - CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 20152000033351 DEL 13-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Publicación mensual de estados contables intermedios.

Doctor
GILBERTO ALZATE OSORIO
Contador
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500032862, mediante la cual formula consulta en relación con la publicación mensual de estados financieros por parte las entidades contables públicas, así:

“El problema que se me está presentando es que control interno sugiere que debemos publicar los estados financieros como si fuéramos una empresa pública. (Sic) nosotros somos una sociedad de económica mixta con el 97% de capital estatal constituida como empresa comercial regida por el derecho privado, en ese orden de ideas, nosotros enviamos información a la contaduría general de la nación, y renovamos matrícula mercantil cada año, y allí quedan publicados los estados financieros (...)”

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

CONSIDERACIONES

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 7 establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS. El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental(..)” (Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, la Ley 734 de 2002 - Código Disciplinario Único en su artículo 24 y 25, establece el ámbito de aplicación y los destinatarios de la Ley disciplinaria, así:

“ARTÍCULO 24. AMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY DISCIPLINARIA. La ley disciplinaria se aplicará a sus destinatarios cuando incurran en falta disciplinaria dentro o fuera del territorio nacional.

ARTÍCULO 25. DESTINATARIOS DE LA LEY DISCIPLINARIA. Son destinatarios de la ley disciplinaria los servidores públicos aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en el artículo 53 del Libro Tercero de este código. Los indígenas que administren recursos del Estado serán disciplinados conforme a este Código. Para los efectos de esta ley y en concordancia con el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, son servidores públicos disciplinables, los gerentes de cooperativas, fundaciones, corporaciones y asociaciones que se creen y organicen por el Estado o con su participación mayoritaria (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, es importante mencionar que el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece los deberes que deben cumplir los servidores públicos, así:

“Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda, en su calidad de sociedad de economía mixta con el 97% de capital estatal; se encuentra dentro del ámbito legal y son destinatarios del Código Disciplinario Único - Ley 734 de 2002 y por lo tanto debe publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables para efectos del control social. Para este efecto, deberá seguir lo establecido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto la formalidad que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos.

En este sentido, el representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

Así mismo, es importante mencionar que los informes objeto de publicación mensual corresponden a los informes de gestión, resultados, financieros y contables. Ahora bien, los estados contables intermedios a los que hace alusión el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

CONCEPTO 20152000033531 DEL 13-08-15

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de la apertura de la Caja Menor en la Secretaria Distrital de la Mujer.

Doctora
 MARÍA DEL PILAR DUARTE VIVIESCAS
 Directora Administrativa y Financiera
 Secretaria Distrital de la Mujer
 Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Respetada doctora María Del Pilar:

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003348-2 en la cual manifiesta:

“De manera atenta, me permito solicitar a su despacho se sirva emitir concepto relacionado con el manejo contable de creación de la caja menor, teniendo en cuenta lo siguiente:

La Secretaria Distrital de la Mujer mediante Resolución No. 0040 del 27 de febrero de 2014, constituye la Caja Menor para la vigencia fiscal 2014 y se establecen las reglas para el funcionamiento y manejo de la misma, autorizando una cuantía total de \$11.542.240 y cuantía mensual de \$1.154.240; como resultado de lo anterior la entidad realizo (...) registro contable afectando la cuenta efectivo en \$1 .154.240 como monto fijo mensual, puesto que la Secretaria Distrital de la Mujer no cuenta con tesorería propia.

Por lo anterior la Contraloría encontró hallazgo sobre este manejo informando que se evidencia un menor valor registrado al asignado en la apertura de la caja menor (\$11.542.400) incumpliendo con lo establecido en el catálogo de cuentas del Manual de Procedimientos el Régimen de Contabilidad en la dinámica de la cuenta.

1105 Caja

SE DEBITA CON:

El valor de la apertura o incremento de la caja menor

SE CREDITA CON:

El valor de la cancelación o disminución de las cajas menores.”

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

CONSIDERACIONES

La resolución, No. DDC-000001 del 12 de mayo de 2009, de la Alcaldía Mayor de Bogotá, por la cual se adopta el manual para el manejo y control de las cajas menores, resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Adóptese el Manual para el Manejo y Control de Cajas Menores el cual forma parte integral de la presente Resolución y será aplicado por los órganos que conforman el Presupuesto Anual y las entidades Distritales con régimen presupuestal de Empresas Industriales y Comerciales del Estado respecto de las transferencias de la Administración Central, las Empresas Sociales del Estado y los Fondos de Desarrollo Local.

(...)

El presente documento define el manejo, tratamiento y procedimientos generales para la creación, operación, control y cancelación de una caja menor en las diferentes Entidades del Distrito Capital, de acuerdo con la normatividad que para ese fin se ha expedido

3. CONSTITUCIÓN

(...)

3.3. REQUISITOS PARA EL PRIMER GIRO DE LA CAJA MENOR

El primer giro constituye el inicio operativo de la caja menor, para el cual se requiere:

- 4) *Que se haya expedido el certificado de disponibilidad presupuestal previo, el cual debe expedirse por el monto correspondiente a la suma del valor de la apertura y la proyección del número de reembolsos que se pretendan realizar en el respectivo año, respetando los límites en las cuantías establecidas anteriormente.*
- 5) *Que exista acto administrativo de constitución de las cajas menores, expedido por el Representante Legal.*

4.3. FUNCIONAMIENTO Y MANEJO DE DINEROS

Las cajas menores funcionarán contablemente como un fondo fijo, y únicamente su movimiento tendrá relación directa con la creación, aumento, disminución y su cancelación definitiva.

(...)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”.

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

1105 CAJA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en dinero y equivalentes a dinero o asimilables, de disponibilidad inmediata.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registran las transacciones, en cuya realización se involucre, la recepción de un pago efectivo en las tesorerías de las entidades públicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

80. *Los valores en efectivo, cheques y comprobantes de pago con tarjetas, recibidos tanto en moneda nacional como extranjera convertida a moneda nacional.*
81. *Los valores en cheques y comprobantes de pago efectuados con tarjetas, devueltos por los diferentes establecimientos bancarios.*
82. *El valor de la apertura o incremento de la caja menor.*
83. *El valor reintegrado de los dineros que correspondan a la cancelación o disminución de la caja menor.*
84. *El mayor valor resultante de la reexpresión de divisas a moneda nacional mediante la aplicación de la tasa de cambio, de acuerdo con las normas vigentes.*

85. *Los valores que resulten sobrantes al efectuar los arqueos de caja.*
86. *La adquisición de especies extranjeras o divisas por parte del Banco de la República, bien sea por ventanilla o consignación de entidades financieras.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los depósitos efectuados en cuentas de bancos, corporaciones u otras entidades financieras.*
- *El valor correspondiente a los cheques devueltos que se trasladen a las acciones de cobro que correspondan.*
- *El menor valor resultante de la reexpresión de divisas a moneda nacional mediante la aplicación de la tasa de cambio, de acuerdo con las normas vigentes.*
- *El valor de la cancelación o disminución de cajas menores.*
- *El valor de los faltantes que surjan como consecuencia de arqueos.”*

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas particularmente, la razonabilidad de la información contable pública, y el numeral, 3.3. REQUISITOS PARA EL PRIMER GIRO DE LA CAJA MENOR, numeral 3. CONSTITUCIÓN, del manual para el manejo y control de las cajas menores de la alcaldía mayor de Bogotá, el primer giro constituye el inicio operativo de la caja menor.

En consecuencia, el registro inicial deberá efectuarse por el monto efectivamente girado y no sobre el monto total autorizado, pues no es viable registrar una partida sobre valores que aún no se han recepcionado como recursos disponibles para efectuar los pagos que deben cubrirse con la caja menor.

CONCEPTO 20152000033561 DEL 13-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Obligación de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado de elaborar el Estado de flujos de Efectivo.

Doctora
MIYERLAY GIL MARÍN
Profesional Especializado Control Interno Disciplinario

Industria Licorera de Caldas
Manizales Caldas

ANTECEDENTES

Respetada doctora Miyerlay:

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003326-2 en la cual manifiesta:

“Respetuosamente les solicitamos emitir concepto sobre las siguientes inquietudes:

- Es de obligatorio cumplimiento la elaboración de flujos de efectivo para las entidades Industriales Y Comerciales Del Estado, de acuerdo a la normatividad vigente.*
- E indicar qué inconvenientes financieros podría traer a una empresa industrial y comercial del Estado, la no realización de flujos de efectivo anual.*

La anterior información se requiere, para tener un conocimiento más amplio sobre el tema y tomarlo como referencia en el proceso disciplinario que se adelanta en esta dependencia.

Atentamente,

”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 734 del 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, decreta:

“Artículo 23. La falta disciplinaria. Constituye falta disciplinaria, y por lo tanto da lugar a la acción e imposición de la sanción correspondiente, la incursión en cualquiera de las conductas o comportamientos previstos en este código que conlleve incumplimiento de deberes, extralimitación en el ejercicio de derechos y funciones, prohibiciones y violación del régimen de inhabilidades, incompatibilidades, impedimentos y conflicto de intereses, sin estar amparado por cualquiera de las causales de exclusión de responsabilidad contempladas en el artículo 28 del presente

(...)

Artículo 27. Acción y omisión. Las faltas disciplinarias se realizan por acción u omisión en el cumplimiento de los deberes propios del cargo o función, o con ocasión de ellos, o por extralimitación de sus funciones.

Cuando se tiene el deber jurídico de impedir un resultado, no evitarlo, pudiendo hacerlo, equivale a producirlo.

(...)

Artículo 34. Deberes. Son deberes de todo servidor público:

(...)

36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (Subrayados fuera de texto)

- **NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES**

i. Estados contables básicos

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

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos.

(...)

.1.1.1 Estado de flujos de efectivo

374. Noción. Es un estado contable básico que revela los fondos provistos y utilizados por las entidades contables públicas en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación. Permite evaluar a partir del origen y aplicación del efectivo en un período, la capacidad de la entidad contable pública para obtener flujos futuros de efectivo, determinando sus necesidades de financiamiento interno y externo, para cumplir oportunamente con sus obligaciones. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala:

“1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad.

(...)

7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

(...)

8. ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Se preparan de acuerdo con los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

Para su elaboración y los requisitos mínimos de su contenido se deben tener en cuenta las reglas que se relacionan a continuación, además de las normas técnicas.

(...)

13. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación. Para el efecto deben considerarse los siguientes aspectos:

Efectivo. *Son los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.*

Partidas equivalentes a efectivo. *Representan gran liquidez, porque son fácilmente convertibles a efectivo, sin que pierdan valor en forma significativa, tales como las inversiones por administración de liquidez y los fondos vendidos con compromiso de reventa, para cumplir el pago de obligaciones a corto plazo.*

Flujos de efectivo. *Comprenden las entradas y salidas de efectivo y equivalentes a efectivo, realizadas en las actividades de la entidad contable pública.*

Actividades de operación. *Corresponden a las transacciones de entrada y salida de efectivo, derivadas de las actividades ordinarias de la entidad contable pública.*

Actividades de inversión. *Son las que representan la adquisición y disposición de activos a mediano y largo plazo, así como las inversiones no consideradas como equivalentes a efectivo.*

Actividades de financiación. *Partidas que representan entrada y salida de efectivo, relacionadas directamente con la adquisición y pago de recursos de capital aportado y endeudamiento, de la entidad contable pública.*

Partidas extraordinarias. *Se relacionan con los flujos originados en hechos, transacciones u operaciones que no tienen relación con las actividades ordinarias y deben ser clasificadas en cada una de las actividades de operación, inversión o financiación, según su origen.*

Para su elaboración y presentación existen dos métodos: El directo y el indirecto. Por tanto, cada empresa pública debe presentar sus flujos de efectivo por el método que le resulte más apropiado.

14. ESTRUCTURA DEL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO POR EL MÉTODO DIRECTO

El método directo presenta el origen y aplicación del efectivo y equivalentes a efectivo, relacionados con las actividades de operación, inversión y financiación, obteniendo los flujos netos de efectivo por cada una de estas actividades, para calcular el incremento o disminución neto del efectivo y equivalentes al efectivo.

Para obtener el flujo neto de efectivo originado en las actividades de operación se registran las partidas que generan o requieren de efectivo para el desarrollo de las funciones relacionadas con el cometido estatal, tales como recaudos por deudores, transferencias, avances y anticipos recibidos, depósitos recibidos en administración, así como los pagos originados por compra de inventario y pago de proveedores, bienes y servicios pagados por anticipado, pago de acreedores, entre otros.

Igualmente se revelan las partidas propias de las actividades de inversión, como venta de propiedades, planta y equipo o inversiones que no han sido clasificadas como equivalentes a efectivo, entre otros y los valores pagados en la compra de estos mismos recursos, para obtener así el flujo neto de efectivo por actividades de inversión.

Además se presentan las partidas propias de las actividades de financiación tales como préstamos recibidos, deuda por operaciones de crédito público y financiamiento, aportes de capital, así como el pago de dividendos y las amortizaciones por endeudamiento, obteniendo los flujos de efectivo por actividades de financiación.

Finalmente se calcula el incremento o disminución del efectivo y equivalentes al efectivo, obtenido de la suma algebraica de los flujos netos de efectivo originados en las actividades de operación, inversión y financiación. A este valor se le suma el saldo inicial del efectivo y equivalentes al efectivo, para obtener el saldo final del período.

A manera de ilustración y con el propósito de aclarar la estructura del Estado de Flujos de Efectivo aplicando el método directo puede observarse el siguiente modelo:

(...)

Este estado se complementa con los anexos 1 y 2 que revelan la desagregación de los conceptos de efectivo y equivalentes al efectivo, así como la conciliación entre el resultado del ejercicio y el flujo de efectivo neto de las actividades de operación.

En el Anexo 1 las empresas públicas deben elaborar un anexo que indique la desagregación de las cuentas de efectivo y equivalentes al efectivo, en forma comparativa con el período anterior, con el fin de informar cómo se compone el resultado de este estado. Así mismo, se informará si existe restricción de recursos tales como embargos, destinación específica, entre otros.

En el Anexo 2 las empresas públicas deben elaborar el anexo relativo a la conciliación del resultado del ejercicio y el flujo de efectivo neto en actividades de operación” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en el párrafo 366 del Régimen de Contabilidad Pública, señalan el Estado de Flujos de efectivo, como uno de los estados contables básicos, y el numeral 7 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos prescribe que el representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados. El numeral 13 de este procedimiento, establece que el Estado de flujos de Efectivo debe ser elaborado por las empresas públicas, por tanto es obligatoria su elaboración para las Empresas Industriales y Comerciales del Estado.

En consecuencia, la no realización del estado de flujos de efectivo conllevaría al incumplimiento de uno de los deberes de todo servidor público: *“34. Deberes. Son deberes de todo servidor público:(...)36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente...”*, y por tanto se puede incurrir, si así lo determina la autoridad competente, en una falta disciplinaria, según lo estipulado en los artículos 13 y 34 de la Ley 734 del 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único.

Ahora bien, respecto a los inconvenientes financieros por la no realización de flujos de efectivo, es un aspecto de orden administrativo, en cuanto la falta de esta información pueda llegar a limitar el análisis de las finanzas y la toma adecuada y oportuna de decisiones en materia financiera.

CONCEPTO No. 20152000033911 DEL 19-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Obligatoriedad de elaborar notas de carácter general y específico a los Estados Financieros y reporte de las mismas con corte a 31 de diciembre

Doctora
SANDRA MILENA MARTÍNEZ ROMERO
Profesional de Defensa

Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550003374-2 en la cual manifiesta:

“Con toda atención me permito solicitar que por su conducto se emita concepto sobre la obligatoriedad de elaborar notas de carácter específico a los Estados Financieros de informes intermedios mensuales, trimestrales o anuales.

Además si estas se deben transmitir a través de CHIP trimestralmente o si de acuerdo al párrafo 1 del artículo 1 de la Resolución 375 de 2007 que modifica el artículo 10 de la Resolución 248 de 2007, las notas de carácter específico y general solo se deben reportar para el corte 31 de diciembre.

Lo anterior, debido a la obligación legal de publicar en “un lugar visible y público” los estados contables que para este efecto se trata del balance general y el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, teniendo en cuenta que las notas hacen parte integral de los mismos”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De La Ley 734 del 2002, en el numeral 36 del Artículo 34, prescribe: “36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”

La Resolución 375 de septiembre 17 de 2007, de la Contaduría General de La Nación, establece:

“Artículo 1. Modifícase el artículo 10 de la Resolución 248 de 2007 el cual quedará así:

ARTÍCULO 10. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, reportarán la información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

FECHA DE CORTE:	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN:
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
30 DE JUNIO	31 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

PARÁGRAFO 1º. Los formularios que en la presente resolución se denominan CGN2005NE 003 NOTAS DE CARACTER ESPECIFICO CCGN200SNG 003 NOTAS DE CARACTER GENERAL, sólo serán reportados para la fecha de corte del 31 de diciembre.

No obstante, la Contaduría General de la Nación podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas”

De los procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables, el procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la contaduría general de la nación, a través del sistema consolidador de hacienda e información pública–chip, establece:

“1. ESTRUCTURA Y DILIGENCIAMIENTO DE FORMULARIOS

Los formularios constituyen el mecanismo a través del cual, las entidades reportan la información financiera, económica, social y ambiental 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.

(...)

***Medios de incorporación de información al Sistema CHIP.** Las entidades contables públicas disponen en el Sistema CHIP de dos funcionalidades a través de las cuales se incorpora la información a reportar:*

9. Diligenciamiento directo en el sistema de los formularios definidos, en los términos del presente procedimiento.

10. *Importación de la información al sistema a través de archivos planos, cuyos aspectos técnicos de esta funcionalidad se encuentran incorporados en el sistema de ayuda en línea del aplicativo local.*

(...)

3. FORMULARIOS DEFINIDOS PARA LAS CATEGORÍAS DE INFORMACIÓN

Para el efecto se definen los siguientes formularios:

- CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO
- CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARACTER_GENERAL

(...)

9. FORMULARIO CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO

Se utiliza para informar sobre aspectos de carácter específico que se refieren a situaciones particulares de las subcuentas que por su importancia deben revelarse.

(...)

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO

Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, considerando entre otros aspectos:

(...)"

Así mismo el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala:

"1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad.

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos.

(...)

7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

La regla general para la preparación y presentación de las notas, está orientada para acompañar los estados contables con corte al 31 de diciembre de cada período contable. No obstante, en casos excepcionales la Contaduría General de la Nación podrá solicitar este tipo de información para otros momentos, caso en el cual se hará el requerimiento expreso, indicando además la forma y medio de reporte.

Ver otro concepto relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20152000033931 del 19-08-2015

CONCEPTO No. 20152000034661 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración de cuentas de depósito de ahorros de un INFI

Doctora
ALEXA ISABEL DIAGO GARCIA
Subgerente Financiera
Instituto para el Desarrollo de Antioquia- IDEA
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el número 2015-550003924-2 en el que informa entre otros aspectos los siguientes:

- El IDEA es una entidad descentralizada del orden departamental y tiene como objeto principal cooperar en el fomento económico, cultural y social mediante la prestación de servicios de crédito y garantía, para la construcción de obras de servicios públicos que se adelanten en el país, preferentemente las de índole regional a municipios y departamentos y sus entes descentralizados.
- Para el desarrollo de su objeto el Instituto realiza actividades de captación de recursos de propiedad de las entidades territoriales y sus descentralizadas, a través de cuentas de depósito y depósitos a término, sobre las cuales se reconoce un interés, razón por la cual, de conformidad con el decreto 1117 de 2013 y la circular 034 de 2013 de la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, el Instituto tiene un régimen especial de vigilancia a cargo de dicha entidad de vigilancia y control.
- Con ocasión de la actividad de captación, en la actualidad, el instituto posee 1.891 cuentas de depósitos inactivas, reconocidas en la subcuenta 211005-Cuentas de depósito de ahorro de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, que tienen un saldo menor de diez mil pesos e incluso, 1660 tienen saldo cero, frente a lo cual el Instituto ha adelantado diferentes gestiones con los clientes con el fin de depurar estas cuentas, sin que, en algunos casos, se tenga respuesta positivas de parte de los clientes.
- De conformidad al régimen especial de vigilancia y control referido, el instituto debe presentar y ejecutar un cronograma de depuración de cuentas la SFC.

Con fundamento en lo anterior y teniendo en cuenta que las entidades del sector financiero que manejan este mismo producto, tienen una regulación especial, que conlleva al manejo de dichas cuentas como una cuenta contingente y el giro de los recursos al Tesoro Nacional, se solicita orientación sobre las opciones que existen para la depuración de estos saldos, e información de si existe un procedimiento legal mediante el cual se puedan cancelar dichas cuentas.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la ley 298 de 1996 determina las funciones de la Contaduría General de la Nación así:

“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;*

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables;

s) *Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación;*

t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto).

Con relación Al control y vigilancia de la actividad de captación adelantada por el IDEA, el decreto nacional 1117 de 2013, determina que:

“La Superintendencia Financiera de Colombia ejercerá control y viqilancia sobre los institutos de fomento y desarrollo de que trata el presente decreto, a través del régimen especial expedido por dicha entidad, el cual debe comprender por lo menos las siguientes materias, además de las disposiciones dictadas sobre la financiación de las actividades previstas en el numeral 2 del artículo 268 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero:

1. Los requisitos e información que debe incorporar la solicitud para hacer parte del régimen especial de control y vigilancia y el trámite de la misma, según las especificaciones que determine la misma Superintendencia.

2. Las funciones previstas en el artículo 326 del Estatuto Orqánico del Sistema Financiero en lo que resulte acorde con la naturaleza y operaciones autorizadas a las entidades a las que se refiere el artículo 1° del presente decreto.” (Subrayado fuera de texto).

El mencionado artículo 326 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero hace referencia a las funciones asignadas a la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia y en el numeral 3 se determina lo siguiente:

“3. Funciones de control y vigilancia. La Superintendencia Bancaria tendrá las siguientes funciones de control y viqilancia:

a). Instruir a las instituciones viqiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que regulan su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación, así como instruir a las instituciones viqiladas sobre la manera como deben administrar los riesgos implícitos en sus actividades. Esta misma facultad será ejercida por la Superintendencia de Valores respecto de las entidades sometidas a su inspección y viqilancia permanente.

b). Dictar las normas generales que deben observar las instituciones viqiladas en su contabilidad, sin perjuicio de la autonomía reconocida a estas últimas para escoger y utilizar métodos accesorios, de conformidad con la ley.

(...)

Funciones de control y vigilancia adicionales. (Según el art. 1, Decreto Nacional 3552 de 2005)

a). Velar por que las instituciones vigiladas suministren a los usuarios del servicio la información necesaria para lograr mayor transparencia en las operaciones que realicen, de suerte que les permita, a través de elementos de juicio claros y objetivos, escoger las mejores opciones del mercado;

b). Dar trámite a las reclamaciones o quejas que se presenten contra las instituciones vigiladas, por parte de quienes acrediten un interés jurídico, con el fin de establecer las responsabilidades administrativas del caso u ordenar las medidas que resulten pertinentes. Cuando se trate de asuntos contenciosos, dará traslado de las mismas a las autoridades competentes, si a ello hubiere lugar;

c). Absolver las consultas que se formulen relativas a las instituciones bajo su vigilancia y decidir las solicitudes que presenten los particulares en ejercicio del derecho de petición de información; (...) (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los numerales 3.1 y 3.2 del procedimiento de control interno contable adoptado mediante resolución 357 de 2008, establecen lo siguiente:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar

las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Para una adecuada interpretación de lo anterior, El Régimen de Contabilidad Pública-RCP en los párrafos 202 al 205 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, prescribe la norma técnica relativa a los pasivos así:

*“202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de la norma técnica mencionada y el Catálogo General de Cuentas del RCP, incorporó la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, con la siguiente descripción y dinámica:

“DESCRIPCIÓN

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

87. *El pago de los cheques girados o retiros efectuados.*
88. *El valor de las notas débito que se originen en las diferentes operaciones realizadas con los clientes.*
89. *La cancelación de los depósitos y redención de títulos.*

SE ACREDITA CON:

- *Las consignaciones realizadas en dinero, cheques u otros títulos.*
- *Las notas crédito que se originen en las diversas operaciones realizadas con los clientes.” (Subrayado fuera de texto).*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que es función de la CGN, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por esta entidad, la cuales están orientada a determinar los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos, operaciones y transacciones de las entidades públicas, no es competente para determinar procedimientos administrativos o legales para proceder a cancelar cuentas de ahorro inactivas. En consecuencia la entidad deberá remitirse a la Superintendencia Financiera de Colombia, que tiene la función de instruir a las instituciones vigiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que regulan su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación.

Si una vez dilucidada la situación, de conformidad con lo expresado en el párrafo

inmediatamente anterior, se concluye que es viable legalmente cancelar las cuentas de ahorro que se encuentra inactivas y sobre la cuales no es posible realizar su pago, el Instituto debe realizar la depuración de los saldos allí registrados conforme a lo establecido en el los numeral 3.1 del procedimiento de control interno contable, e incorporar en sus manuales, políticas y procedimientos administrativos y contable, orientados a garantizar la depuración permanente de los saldos revelados en los estados contable.

Para la depuración de estos saldos, en caso de ser legalmente procedente, el IDEA debe retirar dichas obligaciones debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS y acreditar la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Si existiera alguna posibilidad remota de que el cuentahabiente tuviera derecho de hacer exigible en un futuro dicha obligación, el Instituto deberá reconocer esta situación debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 919090-Otras responsabilidades contingentes de la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.

Ahora bien, si jurídicamente le corresponde al IDEA trasladar estos recursos a un tercero, la entidad debe retirar dichas obligaciones debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS y acreditar la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425_ACREEDORES, hasta tanto realice dicho traslado.

CONCEPTO No. 20152000034791 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento de Control interno contable. Depuración de cartera saldos de menor cuantía

Doctora
SILVIA PATIÑO ALZATE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 11 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-00749-2, mediante la cual consulta respecto de la depuración de los saldos de menor cuantía de cartera que no son objeto de recuperación.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la depuración de cartera es importante tener en cuenta las diferentes disposiciones en materia de saneamiento de cartera y control interno como son:

Ley 1066 de 2006 “*Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones*” estableció:

ARTÍCULO 1o. GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

ARTÍCULO 2o. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte los artículos 2º. Y 4º. de la ley 87 de 1993 establecen

“ARTÍCULO 2º. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO: a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten; (...)”

ARTÍCULO 4º. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) e) Adopción de

normas para la protección y utilización racional de los recursos;(…)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución 357 de 2008 de la CGN, mediante la cual se adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en los numerales 3.1, 3.2 y 3.7 señala:

“3.1. **DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBILIDAD.** *Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.*

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera de texto)

3.2. MANUALES DE POLÍTICAS CONTABLES, PROCEDIMIENTOS Y FUNCIONES. Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...). (Subrayado fuera de texto)

3.7. SOPORTES DOCUMENTALES. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

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

CONCLUSIONES

Acorde con lo anotado, nos permitimos señalar que en materia de depuración de cartera las entidades públicas deben observar las disposiciones citadas en las consideraciones, tal es el caso del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual a la Contaduría General de la Nación que requiere de parte de la entidad, como responsable y autónoma en la administración y gestión de los recursos, implementar las políticas y

procedimientos necesarios en los diferentes procesos en procura de obtener información útil para los usuarios de la misma.

En relación con los saldos de mínima cuantía que requieren retirar del balance, corresponde a la entidad como responsable de la gestión administrativa de la depuración de cartera, definir las políticas relativas a los montos y las acciones para concretar la depuración, los documentos y los actos administrativos que respaldarán la gestión y acciones adelantadas para establecer los saldos a castigar, ya sea por irrecuperabilidad, relación costo beneficio desfavorable, prescripción o porque no es posible aplicar la jurisdicción coactiva conforme a la ley 1066 de 2006.

CONCEPTO No. 20152000036911 DEL 25-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Personal idóneo para avalúos en las entidades públicas

Señores

E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL UNIVERSITARIO DEL QUINDIO SAN JUAN DE DIOS
Contabilidad@hospitalquindio.gov.co

ANTECEDENTES

Apreciados señores:

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500038892, en la cual presenta la siguiente solicitud:

“Por medio del presente solicitamos amablemente que nos faciliten concepto aclaratorio con respecto a la ley 1673 del 19 de Julio de 2013, la cual reglamenta la actividad del evaluador, ya que dentro de esta se establece que cualquier avalúo que se realice en una entidad debe ser por personas calificadas ante los entes de control; aun así y dentro del proceso de transición a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en su sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, determina que este proceso puede ser realizado por el personal idóneo que posea el conocimiento pertinente. Por lo tanto se quisiera tener conocimiento si al aplicar lo establecido en la Norma Internacional no se está incumpliendo a lo planteado por la ley nacional ya que siendo así no sería necesario contratar una persona externa.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El literal g) del artículo 42 de la ley 1673 del 19 de julio de 2013 “*Por la cual se reglamento la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones*” señala las actividades generales que el evaluador desempeña incluyendo la siguiente: “*El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control*”.

Con relación a la normatividad contable pública, de cara a la función de regulación contable, en el marco de la ley de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, la Contaduría General de la Nación incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, los siguientes marcos normativos:

- Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, expedido mediante resolución 743 de 2013.
- Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido mediante la resolución 414 de 2014.

Así mismo está próximo a expedirse y publicarse el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que igualmente hará parte del Régimen de Contabilidad Pública.

El Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo III señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo”, y en los numerales 18 y 19 establece los criterios para la actualización y el registro de la misma, donde se señala:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN.

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo.

Por su parte, el numeral 3.6 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

3.6. Actualización de los valores.

(...). En el caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de hechos

relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en las consideraciones, a las Entidades Contables Públicas no les corresponde aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. La información contable que deben elaborar y presentar debe sujetarse a la regulación contable pública vigente, expedida por la Contaduría General de la Nación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública RCP.

Para efecto de los avalúos, deben aplicar lo dispuesto en el numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, según el cual estos podrán efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización, procurando evitar erogaciones significativas, siempre con sujeción a normatividad vigente, como la establecida en la Ley 1673 de 2013 que regula todo lo relativo a las actividades del evaluador.

En todo caso, es preciso señalar que para las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414 de 2014, la CGN expidió el Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual puede consultarse para la medición de la propiedades, planta y equipo en el balance de apertura.

CONCEPTO 20152000035071 DEL 31-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Oficialización de libros de Contabilidad para entidades que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF.

Doctora
LUZ ADRIANA SANABRIA BRAUCIN
Profesional Especializado

Grupo Gestión Financiera
Superintendencia del Subsidio Familiar
Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500036102 del 23 de julio de 2015, en la que solicita aclaración sobre el concepto No. 20152000027441, oficialización de libros de contabilidad que hacen parte del sistema integrado de información financiera-SIIF, preguntando sobre la foliación de los libros llevados electrónicamente en el sistema SIIF I Y SIIF II.

Adicional a la comunicación recibida, es de anotar que mediante comunicación telefónica, se precisa saber si se debe hacer acta de apertura para los libros de contables del SIIF y si deben ser impresos y foliados.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 594 del 14 de julio de 2000, reglamentada parcialmente por los Decretos Nacionales 4124 de 2004, 1100 de 2014, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos, decreta:

(...)

ARTÍCULO 19. *Soporte documental. Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:*

a) Organización archivística de los documentos;

b) Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operacionales, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes, así como el funcionamiento razonable del sistema.

En cuanto a la regulación contable aplicable a los libros de contabilidad, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“(…)

33. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

(…)

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

(…)

9.2.3 Libros de contabilidad

342. *Noción. Los libros de Contabilidad son estructuras que sistematizan de manera cronológica y nominativa los datos obtenidos de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación y la actividad de las entidades contables públicas. Estos libros permiten la construcción de la información contable pública y son la base para el control de los recursos, por lo cual se constituyen en soporte documental. Los libros de contabilidad se clasifican en principales y auxiliares.*

(…)

345. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones.

346. *En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal.*

347. *Los libros de contabilidad deben llevarse en castellano, contener el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que le sirven de respaldo, de forma que garantice la integridad de la información contable pública.*

348. *Los errores de reconocimiento de transacciones deben corregirse mediante anotaciones al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección. En el caso de los libros de contabilidad físicos la anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo folio, indicando la causa y fecha de la anulación y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación.*

349. *Tratándose de los libros de contabilidad físicos y virtuales, no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, hacer interlineaciones, borrar o eliminar información, o efectuar correcciones sobre los registros. Adicionalmente, en los libros físicos no está permitido hacer raspaduras, tachar, mutilar, arrancar las hojas o cambiar el orden de las mismas.*

(...)

9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

(...)

351. *Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.*

(...)

353. *El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes.*
(Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre (...), tipos de comprobantes utilizados, (...), forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

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

(...)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública.

(...)

Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública (...)
(Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, expidió el instructivo No. 19 del 11 de diciembre de 2012, relacionado con la organización contable en el SIF 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; establece:

“(...)

REGISTRO DE LAS TRANSACCIONES

El registro de las transacciones en el sistema se realiza a través de comprobantes contables automáticos y manuales. Los comprobantes contienen los registros contables, en forma resumida, de las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en los libros; su numeración es automática, no es administrable por la entidad contable pública y se elabora en pesos colombianos; en su estructura se identifica un encabezado, el registro contable y el detalle de los auxiliares. (Subrayado fuera del texto)

(...)

LIBROS DE CONTABILIDAD PRINCIPALES Y AUXILIARES

Los libros de contabilidad tienen como característica el registro sistematizado, cronológico y nominativo de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación y la actividad de la entidad, y permiten la construcción de la información contable pública. Son la base para el control de los recursos y se clasifican en principales y auxiliares. (Subrayado fuera del texto)

Los libros principales son el diario y el mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de las transacciones, hechos y operaciones.

Los libros auxiliares de contabilidad contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad.

Para el caso de los libros manejados a través del procesamiento electrónico de datos, el sistema prevé que se puedan consultar e imprimir. Por tanto, es procedente conservarlos en medio magnético, sin que exista la obligación de que sean impresos y en caso de

solicitud de exhibirlos, estos pueden ser consultados directamente en el sistema.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Las entidades circunscritas al SIIF, tienen la obligación de elaborar un acta de apertura suscrita por el representante legal de la entidad, la cual debe estar orientada a garantizar la integridad de la información contable pública.

De conformidad con el marco normativo expuesto en las consideraciones, los libros de contabilidad, a elección del representante legal o autoridad superior, pueden ser elaborados en forma manual o automática y su conservación puede efectuarse en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico de acuerdo con las Políticas Contables adoptadas por la entidad.

En concordancia con el artículo 19 de la ley 594 de 2000, que permite que las entidades del Estado puedan incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando medios electrónicos, es viable implementar los libros de contabilidad de manera electrónica, caso en el cual no procede la prefoliación, pero las plataformas informáticas deberán implementar mecanismos que permitan garantizar la cronología en el registro de las operaciones, su control y trazabilidad.

En el SIIF, la foliación se realiza en los documentos soporte de los registros contables que se generan a través de los sistemas para posteriormente ser archivados, se hace con el fin de facilitar su ordenación, consulta y control y deben corresponder a los valores y los hechos registrados en los movimientos de los libros de contabilidad, de tal forma que al requerirse cualquiera de ellos sea fácil su consulta.

En consecuencia, con este concepto se complementa el concepto No. 20152000027441 del 24 de junio de 2015, sobre oficialización libros de contabilidad bajo el ámbito SIIF.

CONCEPTO No. 20152000035291 DEL 02-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Necesidad de reconstruir la información contable.

Doctor
FRANCISCO MEJIA YEPES
Jefe de Oficina
Contaduría General del Municipio de Cali
Cali-Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 17 de julio de 2015, radicada con el número 20155500035772, mediante la cual informa que: " A finales del año 2012, el Municipio de Santiago de Cali, *suspendió el contrato suscrito con la Unión Temporal de Servicios de Impuestos UT — SICALI, que había sido suscrito en el año 2005, decisión que posteriormente fue respaldada por reiterados fallos judiciales.*

Para permitir que el Municipio de Santiago de Cali reasumiera la gestión tributaria, la UT— SICALI suministró en medio magnético saldos de cartera por contribuyente, los cuales fueron requeridos por el Municipio, para la respectiva incorporación y administración en el Modulo de Rentas del Municipio. La carga de estos saldos se realizó mediante registros débito en cuentas contables auxiliares de los grupos 13 y 14, creadas exclusivamente para la administración de movimientos provenientes del Módulo de Rentas, y como contrapartida crédito las cuentas contables de los grupos 13 y 14 en las que figuraban los saldos de cartera que hasta ese momento habían sido utilizadas para la incorporación de movimientos y/o actualización de la cartera reportada en cifras globales por la UT — SICALI desde la suscripción del contrato.

A pesar de que la fuente de información antes y después de la retoma de la gestión tributaria, fue la misma entidad UT — SICALI, el efecto en los estados contables de la carga de los saldos de cartera por contribuyente contra los saldos registrados de manera global, no fue el que se esperaba, es decir que las cuentas contables anteriores denominadas 'Libro Mayor', quedaran con saldos en CERO (0), y en cambio después del cargue total de los saldos individuales, quedaron saldos en dichas cuentas.

La entrega de información realizada por la UT — SICALI, fue muy traumática y careció no solo de la oportunidad en la entrega total de los expedientes, archivos y/o programas con los cuales realizó la gestión tributaria municipal, sino que lo entregado no cumple con las características requeridas para que la Administración pueda ejercer de manera eficiente las acciones de cobro respectivas."

Por lo anterior de solicita lo siguiente: "... con el fin de realizar depuración contable en los estados financieros, que implicaría la eliminación de derechos y/o obligaciones asociadas a las rentas, que se encuentran registradas en las subcuentas de los grupos 13, 14, 24 y 29, requerimos orientación respecto de los registros que a continuación enunciamos, para

determinar si corresponden a una adecuada interpretación del Régimen de Contabilidad Pública, según la situación evidenciada y relacionada con cada una de las situaciones contenidas en numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008.

a.- Valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad

a.1. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos”

Cancelación saldos de cartera de rentas y derechos relacionados, contabilizados y causados en vigencias anteriores: Capital, intereses y sanciones

a.2. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos”

Cancelación de saldos de cartera por intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente, asociados con la cartera de la renta objeto de depuración.

a.3 Registro en la subcuenta 481090 de la cuenta 4810 “Extraordinarios”

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 242512 “Saldos a favor de contribuyentes (s

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 290580 “Recaudos por clasificar” de la cuenta 2905 “Recaudos a favor de terceros”

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 291090 “Otros ingresos recibidos por anticipado” de la cuenta 2910 “Ingresos recibidos por anticipado” Para este caso se conoce la renta pero se desconoce el contribuyente que realizó el pago.

Cancelación de saldos registrados en las subcuentas 291704 “Retención impuesto de industria y comercio” de la cuenta 2917” Anticipo de impuestos”

b.- Derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

Lo anterior por carecer documentación y/o títulos ejecutivos.

b.1. Registro en la subcuenta 310504 Municipio de la cuenta 3105 “Capital Fiscal”

Cancelación saldos de cartera de rentas y derechos relacionados, contabilizadas y causados en vigencias anteriores: Capital, intereses y sanciones

b.2. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos” Cancelación de saldos de cartera por intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente, asociados con la cartera de la renta objeto de depuración.

c.- Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

Se han considerado como causales de extinción la prescripción y la caducidad.

c.1. Registro en la subcuenta 310504 Municipio de la cuenta 3105 “Capital Fiscal” Cancelación saldos de cartera de rentas y derechos relacionados, contabilizados y causados en vigencias anteriores: Capital, intereses y sanciones

c.2. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos” Cancelación de saldos de cartera por intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente, asociados con la cartera de la renta objeto de depuración.

d.- Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

d.1. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos” Cancelación saldos de cartera de rentas y derechos relacionados, que fueron contabilizados y causados en vigencias anteriores: Capital, intereses y sanciones

d.2. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos” Cancelación de saldos de cartera por intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente, asociados con la cartera de la renta objeto de depuración.

d.3 Registro en la subcuenta 481090 de la cuenta 4810 “Extraordinarios” Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 242512 “Saldos a favor de contribuyentes.

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 290580 “Recaudos por clasificar” de la cuenta 2905 “Recaudos a favor de terceros”

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 291090 “Otros ingresos recibidos por anticipados” de la cuenta 2910 “Ingresos recibidos por anticipado”. Para este caso se conoce la renta pero se desconoce el contribuyente que realizó el pago

Cancelación de saldos registrados en la subcuenta 291704 “Retención impuesto de industria y comercio” de la cuenta 2917” Anticipo de impuestos.

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

¿Esta situación está relacionada solo para el caso de responsabilidades fiscales? Solicitamos ampliación y/o claridad de qué tipo de casos se enmarcarían en esta situación.

f.- Valores de cartera en las que se considera que la gestión de cobro resultaría más onerosa que la recuperación de la misma, según análisis de costo-beneficio

f.1. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos (DB)”

Cancelación saldos de cartera de rentas y derechos relacionados, que fueron contabilizados y causados en vigencias anteriores: Capital, intereses y sanciones

f.2. Registro en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos” Cancelación de saldos de cartera por intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente, asociados con la cartera de la renta objeto de depuración

Adicional a lo anterior, de igual forma se nos presentan las siguientes inquietudes relacionadas con la aplicación de las amnistías tributarias sobre intereses y sanciones

¿El valor de los descuentos otorgados a los contribuyentes por efecto de las amnistías tributarias, se registran en la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos (DB)” de la vigencia corriente? (sic)

Los intereses y/o sanciones causados y contabilizados en la vigencia corriente sobre los tributos que serán objeto de amnistía se registran igualmente en la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos”

Que sucede si por efecto de los registros realizados en aplicación de las amnistías tributarias y/o depuración contable realizada por Las situaciones enunciadas en el 3.1 de la Resolución 357 de Control Interno contable, el saldo acumulado en las subcuentas de la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos (DB)”, supera el saldo acumulado en las subcuentas asociadas de la cuenta 4105 “Tributario” ó 4110 “No Tributarios” (...)

Adicional a la comunicación recibida, es de anotar que mediante llamada telefónica, ustedes aclararon que ya hicieron todas las gestiones administrativas para la depuración, que dichos saldos no cumplen con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad requeridas de acuerdo al marco conceptual del plan general de contabilidad pública.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“ (...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. *Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.*

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera del texto)

150. *Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.*

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente. (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.3 Deudores

152. *Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de*

servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

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

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

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

(...)

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. *Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación.*

Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (Subrayado fuera de texto)

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. *Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.*

308. *Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.*

(...)

9.2-Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

335. *Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.* (Subrayado fuera del texto)

(...)

9.2.1-Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad

(...)

348. Los errores de reconocimiento de transacciones deben corregirse mediante anotaciones al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección. En el caso de los libros de contabilidad físicos la anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo folio, indicando la causa y fecha de la anulación y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación.

(...)

352. El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.”(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la dinámica de afectación de los ingresos de la entidad contable pública, así:

“(…) 41 – INGRESOS FISCALES

4110 – NO TRIBUTARIOS. Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

4195 – DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

Representa el menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el periodo contable. (…)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en los numerales 1.2, 3. 3.1, 3.2, 3.7, y 3.9, prescriben:

“1.2. Objetivos del control interno contable. Son objetivos del control interno contable los siguientes:

(…)

d. Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(…)

f. Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.

(…)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables (...)

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Antes de dar respuesta a aspectos específicos de su consulta es importante precisar que la norma técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es clara al determinar que los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son **indispensables** para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas.

En desarrollo de lo anterior, la norma técnica relativa a las rentas por cobrar indica que dichos derechos deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, en efecto solo tienen validez los registros que se encuentren soportados por dichos documentos, si este no es el caso, debe proceder a realizar las correcciones aplicando lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, que indica que los errores de reconocimiento de transacciones deben corregirse mediante anotaciones al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección.

Por ello es claro que el Plan General de Contabilidad Pública, establece que si existe evidencia de la pérdida de dichos soportes, el representante legal o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, debe denunciar ante las autoridades competentes este hecho y debe ordenar de inmediato la reconstrucción de la información. Para dicha reconstrucción se debe tomar como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte válidos preexistentes, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.

Con fundamento en lo anterior y una vez analizada su consulta en la cual se indica que la información contable recibida por parte de la empresa que gestionaba los tributos del municipio no cumplen con las características cualitativas de la información contable pública, se evidencia fuertes debilidades en el control interno contable máxime que hay

serias carencias a nivel de los soportes contables y por ende de la confiabilidad de la información contable. Bajo este escenario, no son procedentes los registros que pretenden efectuar a la luz de la Resolución 357 de 2008, y se impone la necesidad de proceder a la reconstrucción de los soportes y debido registro para su incorporación en la información contable, toda vez que no se puede poner en peligro los recursos públicos ni socavar los derechos de los terceros de buena fé.

Si efectuado el proceso de reconstrucción anteriormente mencionado, llegaren a existir dificultades para el debido reconocimiento contable, estamos prestos a colaborarles, siempre y cuando sea sobre situaciones concretas y causas evidentes.

Es necesario aclarar que la cuenta 4195- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) solo puede ser utilizada cuando cumpla con su definición, es decir, cuando efectivamente corresponda al reconocimiento de menores valores de los ingresos tributarios o no tributarios como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el periodo contable, cuya ocurrencia debe estar debidamente soportada y no puede convertirse en un instrumento acomodaticio de un mal entendido saneamiento contable.

Por otra parte, los 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, está relacionado con todos aquéllos procesos, que siguiendo un ordenamiento legal, conlleven a la imputación de responsabilidades, es decir, que trascienden el ámbito meramente fiscal, y pueden abarcar, a manera de ejemplo, investigaciones de orden administrativo.

Ahora bien, en cuanto al valor de los descuentos otorgados a los contribuyentes por efecto de las amnistías tributarias, se registran en la cuenta 4195 “Devoluciones y Descuentos (DB)” de la vigencia corriente.

Los valores que son objeto de amnistía a los contribuyentes morosos, en cumplimiento de un ordenamiento legal, deben reconocerse debitando a la subcuenta 580802 Pérdida en retiro de activo, y acreditando la respectiva subcuenta y cuenta en que se tenga reconocido el derecho.

CONCEPTO No. 20152000037581 DEL 02-10-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Formalidades soportes contables

Doctor
 OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO
 Coordinador de Contabilidad
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 14 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004053-2, mediante la cual solicita el pronunciamiento contable respecto del hallazgo que la entidad de control ha realizado a los estados contables de 2014, en el siguiente sentido:

“Durante la vigencia 2014 se legalizaron gastos realizados por terceros mediante convenios, teniendo como único soporte, en unos casos oficios o correos electrónicos o balances y actas de conciliación de saldos, los cuales de conformidad con el Sistema General de Contabilidad Pública no se han establecido como documentos idóneos para soportar los gastos realizados. Lo anterior por cuanto la entidad no ha implementado un método y procedimiento específico, de flujo de información de la supervisión y el área contable con lo cual ésta última oficina, pueda realizar el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones; además que en los informes de supervisión no se evidencia la revisión de documentos que respaldan las operaciones que sirven de base para la elaboración de los estados contables.

Es así como en los informes de supervisión ni en cabeza de otros responsables del proceso, se observa revisión de los soporte (sic) documentales que muestren que las operaciones realizadas por los fideicomitentes estén respaldadas por documentos idóneos. Lo anterior contraviene lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 1474 de 2011, facultades y deberes de los supervisores.

(...)

Por lo anterior se observa que la Entidad registró legalización de recursos sin soportes idóneos por valor de \$458.071 millones, desconociendo las características cualitativas de la información de Confiabilidad y Verificabilidad, subestimando el saldo de la cuenta Recursos Entregados en Administración por \$458.071 millones, sobreestimando a la vez la cuenta de Gastos por \$458.071 millones, lo cual impacta el resultado del ejercicio”

En reunión celebrada con funcionarios del Ministerio, manifestaron que la observación se originó porque el documento soporte de los registros contables, relacionados con las operaciones realizadas por Bancoldex en la ejecución de los proyectos, no llevaban la firma del supervisor del proyecto.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad señala en los párrafos 337 y 338 del Plan General de Contabilidad Pública:

*“337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

*Por su parte, el Procedimiento de Control Interno Contable en el numeral 3.2. **Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones** señala: “Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

Por su parte el numeral 3.7 **Soportes documentales** de esta misma normativa señala: “(...) De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con los términos de la observación que la CGR realizó a los estados contables del Ministerio, podemos deducir que la objeción está relacionada con aspectos eminentemente administrativos, cuando se refiere a que los documentos externos, que evidencian los hechos económicos y que afectan la contabilidad de la entidad no surtieron los procesos de aprobación respectivos.

En coherencia con el Procedimiento de control interno, dentro de los manuales de políticas, procedimientos y funciones, deberán establecerse, de manera clara, las responsabilidades de los supervisores y demás servidores públicos que tengan injerencia en el cumplimiento de la materialización de formalidades de los soportes contables, a efectos de eliminar las dudas e imprecisiones que han dado origen a la observación del ente de control fiscal.

Ahora bien, con respecto a las situaciones pasadas, es imperioso que el Ministerio proceda a identificar las deficiencias subsanables y corregirlas para darle formalidad a los documentos soportes de los registros contables.

CONCEPTO No. 20152000038211 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de sostenibilidad contable cuando se tienen identificadas las causas de los problemas de registro contable

Doctora
MARÍA ISABEL VÁSQUEZ URIBE
Directora Administrativa y Financiera
Empresa para la Seguridad Urbana
Medellín Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 25 de agosto de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004211-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para retirar de la contabilidad el saldo débito pendiente de depuración de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración.

La entidad manifiesta que el saldo se originó en la migración de la información financiera realizada en el año 2009, respecto del cual se concluyó que esta cifra no es razonable porque no está asociada a un contrato interadministrativo en particular, y han concluido que corresponde a registros dobles, reversiones y reclasificaciones erradas en la información contable de los contratos interadministrativos.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La información contable pública debe prepararse atendiendo a unas características cualitativas que constituyen atributos y restricciones esenciales para que dicha información garantice los objetivos requeridos por los diferentes usuarios. Entre estas características cabe mencionar la de Razonabilidad, según la cual *“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, efectivamente la entidad debe mantener depurada la información contable con el objeto de que ésta refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental atendiendo las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Ahora bien, como la entidad ha identificado, de acuerdo con las revisiones efectuadas, que el saldo débito de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se originó en registros dobles, reversiones y reclasificaciones erradas durante el proceso de migración al aplicativo de sistemas actual, deberán proceder a depurar los saldos que presentan dobles registros o reversiones y reclasificaciones indebidas, en función de la

casuística identificada, razón por la cual no es dable para la Contaduría General de la Nación determinar procedimientos contables al margen de las particularidades. Si al efectuar el proceso encuentran dificultades, deberán elevar la consulta exponiendo el contexto del caso concreto, para proceder a emitir el concepto respectivo.

CONCEPTO No. 20152000038251 DEL 09-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimientos 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 contable aplicable a las entidades que conforman el Sector Gobierno

Doctora
LIBIA ESPERANZA ORTIZ MENESES
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad Industrial de Santander
Bucaramanga (Santander)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de agosto 11 de 2015, radicada con el No. 2015-550-0003961-2, donde manifiesta:

De manera atenta le informamos que la Universidad Industrial de Santander – UIS, inició el mes de Junio del presente año el ejercicio de transición hacia el nuevo marco técnico normativo.

Este ejercicio es considerado para la UIS como un proyecto de la Vicerrectoría Administrativa y la División Financiera que tiene varias etapas; en la primera llamada Diagnóstico, se realizó un levantamiento de las políticas o criterios contables aplicados por la universidad en cada uno de las cuentas de los estados financieros, ahora el paso a seguir, es identificar las diferencias con el marco técnico que corresponda.

Las diferencias señaladas anteriormente se analizan desde dos puntos de vista, el primero considerando la aplicación del marco técnico en régimen o en periodo

corriente y el segundo, los criterios para el Balance de Apertura. Es claro para nosotros el referente de comparación con relación al criterio que utilizaremos para las políticas a aplicar en periodo corriente (régimen), tendremos presente la reciente publicación del proyecto “Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, en sus componentes de: Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera y Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos”. La inquietud surge con relación a los criterios para la elaboración del Balance de Apertura.

Dado el anterior, la pregunta es la siguiente:

Así como para la Resolución 414 se consideró el instructivo 002 (Instrucciones para la transición al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administraran ahorro del público).

¿Está contemplado emitir un instructivo que indique las políticas contables que se pueden adoptar a la fecha del balance de apertura? ¿En qué fecha se estima que pueda estar promulgado?

CONSIDERACIONES

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha venido desarrollando el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte del debido proceso a observar y cumplir, publicó para comentarios de los interesados, en el mes de junio de 2013, el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país;

En atención a las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General y a la Contaduría General de la Nación 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”, para el caso de las entidades de gobierno, se ha formulado un marco normativo de contabilidad con las siguientes características: a) que tenga como referente las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés); b) que privilegie criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación uniformes; c) que homogenice políticas contables; y d) que defina criterios técnico contables aplicables al contexto del sector gobierno.

En desarrollo del proceso antes citado, la CGN definió y publicó para comentarios de los interesados, el proyecto de marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, en sus componentes de Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información

Financiera y Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Ahora bien, para efectos de definir el ámbito del marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, se requiere contar con una clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano teniendo en cuenta la función que realizan en la economía. Para tal efecto, la CGN adoptó la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades integrada por la Dirección General de Política Macroeconómica, la Dirección General de Presupuesto y la Dirección de Apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; el Banco de la República; el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas; la Contraloría General de la República y la Contaduría General de la Nación, donde se ha llegado a acuerdos en cuanto a la clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano, los cuales están consignados en actas de la mesa de entidades y del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas. Para dicha clasificación se tomaron como referencia los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas y en el documento técnico elaborado por la Dirección de Política Macroeconómica.

El Acuerdo No. 166 de diciembre 22 de 1993, por el cual se expidió el Estatuto General de la Universidad Industrial de Santander, en lo referente a su naturaleza, señaló:

ARTÍCULO 2°. LA UNIVERSIDAD INDUSTRIAL DE SANTANDER es un ente universitario autónomo, de servicio público cultural, con régimen especial, vinculado al Ministerio de Educación Nacional y organizado como establecimiento público del orden departamental, con personería jurídica y autonomía académica, administrativa y financiera, conforme con la Constitución Nacional y la Ley, con patrimonio independiente, y creada mediante Ordenanzas números 41 de 1940 y 83 de 1944 de la Asamblea Departamental de Santander, reglamentadas por el Decreto 1300 de Junio 30 de 1982 de la Gobernación de Santander. La Universidad Industrial de Santander tiene su domicilio principal en la Ciudad de Bucaramanga, Departamento de Santander, República de Colombia, pero podrá establecer dependencias seccionales, de acuerdo con la Ley. (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 533 de octubre 8 de 2015 adoptó el Marco normativo contable para entidades de gobierno, 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 dispuestos en el anexo de la referida resolución. Los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública, serán parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

Dado lo señalado en las consideraciones, a la Universidad Industrial de Santander (UIS) se le ha incluido en el grupo de entidad contable públicas que hacen parte del Sector Gobierno considerando que la Contaduría General de la Nación (CGN) adoptó la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades y que el Acuerdo interno No. 166 de 1993, en el Artículo 2º, establece que la Universidad Industrial de Santander (UIS) es una entidad organizada como un establecimiento público del orden departamental, que tiene personería jurídica y que goza de autonomía académica, administrativa y financiera, conforme con la Constitución Nacional y la Ley, con patrimonio independiente, que fue creada mediante Ordenanzas números 41 de 1940 y 83 de 1944 de la Asamblea Departamental de Santander, reglamentadas por el Decreto 1300 de Junio 30 de 1982 de la Gobernación de Santander.

Así las cosas, a la Universidad Industrial de Santander le corresponderá aplicar el marco normativo contable que deberán aplicar las entidades que conforman el sector gobierno.

Todas las entidades de gobierno, incluida esa Institución, deberán aplicar el Marco normativo contable para entidades de gobierno siguiendo rigurosamente un cronograma de aplicación, el cual comprenderá dos períodos: el de preparación obligatoria y el primer periodo de aplicación.

El Período de preparación obligatoria será el comprendido entre la fecha de publicación de la resolución por la cual se adopta el nuevo Marco normativo y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades deberán adelantar todas las actividades de preparación para la implementación del citado marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Para tal efecto se requerirá que todas las entidades formulen y ejecuten, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria. Dentro del citado plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades deben determinar los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

De conformidad con lo anterior, el primer período de aplicación será el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017, vigencia fiscal en el que la contabilidad deberá llevarse, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

Así las cosas, a 31 de diciembre de 2017, las entidades contables públicas que hagan parte del sector gobierno y las demás para las que sea aplicable este Marco normativo, deberán presentar los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017
- Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2017
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

Los primeros estados financieros, es decir, los que se presenten a 31 de diciembre de 2017, no se compararán con los del periodo anterior.

Sin embargo, independientemente de lo señalado anteriormente, las entidades continuarán reportando la información contable en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación y seguirán presentando la información requerida por la CGN y por los organismos de control, en el marco de sus competencias, durante el período de preparación obligatoria y el primer periodo de aplicación.

La CGN también expedirá en los próximos días un Instructivo, el cual tiene como objetivo central orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, herramienta que servirá de guía para la determinación de los saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el Instructivo, el cual tendrá aplicación, por una sola vez, para el primer periodo de aplicación.

CONCEPTO No. 20152000038771 DEL 16-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en otra clasificación específica
	SUBTEMA	Opinión sobre procedencia del dictamen de auditoría de la CGR a los estados contables de la entidad por las vigencias 2013 y 2014

Doctor
FRANCISCO ÁLVARO RAMÍREZ RIVERA
Director General
Fondo de Previsión Social del Congreso de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición del 30 de septiembre de 2015, radicado en esta entidad con el número 2015-550-004744-2, mediante el cual consulta respecto del

informe de auditoría de la CGR a los estados contables de 2013 y 2014 de Fonprecon, lo siguiente:

“Si como se hace evidente, el Fondo, viene aplicando de forma adecuada los procedimientos prescritos por la CGN, para el registro y la revelación de la cartera de cuotas partes y bonos pensionales, puede la CGR emitir una opinión negativa a los estados financieros del Fondo de reservas de Vejez, Invalidez y Sobrevivencia, basados en una presunta sobreestimación de la cartera, la cual se fundamenta en el resultado de un procedimiento de auditoría denominado “Circularización de los saldos de cartera”, en la que las partes deudoras interrogadas o bien no atendieron la solicitud, o la respuesta suministrada difiere del saldo real, registrado en los estados financieros de FONPRECON?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 42 de 1993, que trata “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”, en su artículo 4º determinó: *“El control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.*

Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente Ley.”

Por su parte el artículo 10 de esta misma normativa señala: *“El control financiero es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General.”*

En relación con la normatividad contable pública, 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.”* dispuso:

“ARTÍCULO 1o. CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. *A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con Personería Jurídica,*

autonomía presupuestal, técnica, administrativa y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación salarios y prestaciones.

(...)

ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

“(…)

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

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

(…)”

Además, es necesario remitirnos al RCP en razón a que la información contable para satisfacer las necesidades de los usuarios reales y potenciales, debe atender a unas características cualitativas de las cuales para que la información sea Confiable debe ser objetiva, verificable y razonable, en este último caso *“cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”*

Por otra parte, la información es Relevante si es Oportuna, material y universal, es decir *“si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento.”*

Respecto del reconocimiento de los derechos a favor de la entidad, la norma técnica relativa a los activos, señala, *“Son los recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

CONCLUSIONES

De conformidad con la normatividad vigente, el control fiscal como función pública mediante la cual se vigila la gestión fiscal de la administración que maneja fondos del

estado, corresponde a la CGR, entidad que es autónoma en los procedimientos utilizados para efectuar su auditoría.

Así mismo, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, le asignó al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia excede su competencia funcional el conceptuar sobre aspectos relacionados con el dictamen emitido por la CGR a los estados contables de las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP.

CONCEPTO No. 20152000042141 DEL 29-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Obligación de socializar mensualmente la información financiera a la comunidad

Doctora
OLGA LUCIA CORSO ORTEGA
Contadora
Electrificadora de Santander S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015-550-0004592-2, en la cual consulta la “Obligación de socializar a la comunidad los estados financieros mensuales que se presentan a la Junta Directiva”. Lo anterior, con el fin de resolver observaciones hechas durante la auditoría del control interno.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 7 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala: “*El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las*

dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, Ley 734 del 2002, en relación con los deberes de los servidores públicos, en el en el numeral 36 del Artículo 34, prescribe: "3.6 Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes"

CONCLUSIONES

Dentro del Marco normativo y de regulación contable para el sector público, la socialización de la información financiera de las entidades contables públicas que se encuentran en ámbito de su aplicación, se surte con la publicación en lugar visible y público dentro de sus dependencia, de sus estados contables básicos certificados, la declaración de certificación y el dictamen cuando a ello haya lugar, y publicación mensualmente, en iguales circunstancias, de los estados contables básicos intermedios, cuya responsabilidad recae sobre los Representantes Legales.

Ello no es óbice para que la entidad, dentro de su autonomía, decida hacer una socialización con un alcance mayor al que se puede lograr en los términos expuestos anteriormente.

CONCEPTO No. 20152000042331 DEL 30-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Presentación de Estados de Flujos de Efectivo

Doctora
MADELEYNE NAVARRO DAZA
Asesor Contable
MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE Y FONAM

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2015550004650-2 en la cual en la cual consulta si “En el Régimen de Contabilidad Pública se encuentra dentro de los Estados Financieros Básicos el Estado de Flujo de Efectivo”.

Añade la entidad que “... el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y FONAM (ingresos por estudios ambientales) nunca han presentado este estado teniendo en cuenta que son Entidades del Estado y no Empresa Pública como lo determina el párrafo 3996 (Sic) del RCP mi pregunta es, ¿este es el argumento por el cual no se presentaría? Dado que el objeto del Ministerio y el FONAM no es generar recursos propios, sin embargo el FONAM recibe ingresos por estudios de Licencias Ambientales y está adscrito al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible”.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1º. del Decreto 4317 de 2004, “Por el cual se reglamenta el Fondo Nacional Ambiental, Fonam”, establece que “El Fondo Nacional Ambiental, Fonam, es un sistema especial de manejo de cuentas del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, con personería jurídica, patrimonio independiente, sin estructura administrativa ni planta de personal y con jurisdicción en todo el territorio nacional”.

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en los siguientes párrafos, señala:

“23. Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa”.

24. Las Empresas Públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la

ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional”. (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el párrafo 73 establece que “El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los numerales 1 y 13 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

“1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACION DE LOS ESTADOS CONTABLES BASICOS.

Los estados contables básicos son el balance general; el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental; el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

13. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación. Para el efecto deben considerarse los siguientes aspectos:

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el estado de flujos de efectivo constituye en una de los estados financieros básicos para presentar adecuadamente la realidad financiera, económica, social y ambiental al final del periodo contable.

Por lo expuesto en el párrafo precedente, se infiere que en principio toda entidad contable pública debe cumplir con la totalidad de las formalidades de elaboración y divulgación de los estados contables básicos. Sin embargo, la regulación contable pública de manera taxativa señala que el estado de flujos de efectivo debe ser elaborado por las

empresas públicas, considerando los aspectos establecidos en el 13 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, las entidades que comprenden el gobierno, del cual forma parte el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y el Fondo Nacional Ambiental, Fonam, no propiamente como entidad con estructura administrativa sino más bien un ente contable, cuyas características básicas es la ausencia de lucro y la procedencia de recursos de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras ex acciones obligatorias, de acuerdo con la regulación vigente actualmente, no están obligados a elaborar y divulgar entre sus estados financieros básicos, el estado de flujos de efectivo.

CONCEPTO No. 20152000042531 DEL 03-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Razonabilidad de los estados financieros

Doctor

GABRIEL ANTONIO PENILLA SÁNCHEZ

Jefe de la Oficina Asesora Jurídica con funciones de Director General

Corporación Autónoma Regional de Risaralda

Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición del 23 de octubre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005143-2, mediante el cual solicita que la CGN certifique la razonabilidad de los estados financieros.

CONSIDERACIONES

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 en el artículo 4º las funciones de la Contaduría General de la Nación, entre ellas: *“i) Emitir conceptos y absolver*

consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

Por otra parte, la Ley 42 de 1993, que trata “*Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen*”, en su artículo 4º determinó: “*El control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.*”

Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente Ley.”

Por su parte el artículo 10 de esta misma normativa señala: “*El control financiero es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General.”*

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones planteadas, nos permitimos informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con interpretación de la normatividad contable pública, mediante la cual se establecen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública . En tal sentido, excede su competencia funcional certificar sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades públicas, función que corresponde establecer a la Contraloría General de la República y los demás entes de control fiscal contemplados en las normas relacionadas con ese tipo de funciones.

De otra parte, es oportuno señalar, que mediante comunicación interna 20152000017293 de 27 de octubre de 2015, la Subcontaduría General y de Investigación clarificó la aplicación de la Resolución 256 del 16 de junio de 2014 por parte de Cormagdalena y las Entidades Territoriales en relación con la asignación de recursos del Sistema General de Regalías, para financiar proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, y que aplicarán todas las Corporaciones autónomas, en los siguientes términos:

“La Resolución No. 256 de 2014, se expidió considerando que, acorde con lo dispuesto en el artículo 154 de la Ley 1530 de 2012, Cormagdalena actuaría como un ejecutor o administrador de los recursos de los entes territoriales bajo el ámbito de acción de dicha corporación.

No obstante lo anterior, dando alcance a lo dispuesto en la norma precitada, la Ley 1606 de diciembre de 2012 estableció en su artículo 28 que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales-CARS recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 Y 48 de la Ley 141 de 1994.

De igual manera, la Ley 1606 estableció que el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1°) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución.

En consecuencia, Cormagdalena y las demás Corporaciones Autónomas Regionales (CAR), deberán reconocer los hechos económicos propios del Sistema General de Regalías como se prescribe en la Resolución No 256 de 2014 como entidades beneficiarias del sistema.

Acorde con lo anterior y en tanto se ajusta la Resolución 139 de 2012, de conformidad con lo establecido en las mesas de trabajo realizadas para definir el tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías, las CAR, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones, debitarán la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y con el giro de los recursos disminuirá la transferencia por cobrar y aumentará el efectivo. Con la ejecución de los recursos se afectarán los activos y gastos de la respectiva Corporación.

Si Cormagdalena, una vez ejecutados los recursos, traslada a otra entidad pública los activos que se generen en los diversos proyectos, registrará dicho traslado y la entidad receptora registrará también dicho hecho económico, con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En atención a lo expuesto, de manera temporal, la gestión de la información sobre los recursos asignados a las CAR atenderá el procedimiento señalado, en tanto se analiza el ajuste al tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías en el cual se unificarán los criterios y tratamientos. “

CONCEPTO No. 20152000042551 DEL 04-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Soporte idóneo utilizado por las entidades territoriales para registrar contablemente los recursos de esfuerzo propio girados mensualmente a las E.P.S.

Señora:
 CARMEN RICAURTE LÓPEZ
 Profesional Universitario
 Secretaría de Hacienda del Municipio de Támara
 Támara – Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 16 de junio de 2015, radicada inicialmente en la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal, remitida posteriormente a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y finalmente radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 2015-550-004023-2 del 13 de agosto de 2015, en la cual manifiesta:

“(…)

Adjunto a la presente estamos enviando copia de la circular 018 de mayo de 2015, expedida por el Ministerio de Salud, la cual en el numeral 9 comunica lo siguiente:

‘EJECUCION DE LOS RECURSOS DEL REGIMEN SUBSIDIADO POR LA (sic) ENTIDADES TERRITORIALES

Según lo establecido en el párrafo 1 del artículo 4 y el artículo 10 del Decreto 971 de 2011, para la presupuestación y ejecución de los recursos del Régimen Subsidiado en las entidades territoriales, basta la información contenida en la Liquidación Mensual de Afiliados —LMA, con base en la cual deben hacer efectivo el giro correspondiente al valor del esfuerzo propio; de suerte que, en el marco de estos preceptos, la entidad territorial debe ajustar sus procedimientos internos, sin exigir a las EPS requisitos adicionales como facturas o cuentas de cobro para el giro de los recursos de esfuerzo propio establecidos en la LMA.’

De acuerdo a esta comunicación, en nuestra contabilidad a partir de ahora como soporte a los comprobantes de egreso, en cuanto se refiere a este tipo de erogaciones, solo será soportado por la Liquidación Mensual de afiliados, debido a que no se puede erigir ningún otro tipo de soporte. Nos gustaría conocer su concepto ó el de a persona autorizada para ello.

(...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El artículo 10 del Decreto 971 de 2011, modificado por el artículo 1° del Decreto 1713 de 2012, estipula:

“Artículo 10. Giro y flujo de los recursos de esfuerzo propio. *Las entidades territoriales procederán a girar, dentro de los diez (10) primeros días hábiles de cada mes, los recursos de esfuerzo propio a las Entidades Promotoras de Salud por el monto definido en la Liquidación Mensual de Afiliados.*

Las Entidades Promotoras de Salud y las entidades territoriales deberán acordar el giro directo a la red prestadora pública contratada por la EPS con cargo a los recursos del esfuerzo propio. Dicho monto será descontado del valor a girar a las EPS por UPC.

Los departamentos, en nombre de los municipios, podrán girar directamente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, los recursos destinados a la financiación del Régimen Subsidiado de que tratan los numerales 2 al 5 del artículo 44 de la Ley 1438 de 2011, modificadorio del artículo 214 de la Ley 100 de 1993. Este giro se hará dentro de los diez (10) primeros días hábiles de cada mes, con base en la información que para el efecto deberá reposar en la respectiva Entidad Promotora de Salud y aplicando el procedimiento que defina el Ministerio de Salud y Protección Social.

Los departamentos que no se acojan al mecanismo de giro directo a que alude el inciso anterior, deberán girar dichos recursos durante los cinco (5) primeros días hábiles del mes a la cuenta maestra del municipio.

Parágrafo. Los municipios ejecutarán y registrarán sin situación de fondos los recursos que giren directamente los departamentos para la financiación del Régimen Subsidiado de salud, con base en la información que estos les reporten, conforme a lo previsto en el presente decreto.” (Subrayado fuera de texto)

La Circular No. 00000018 del 7 de mayo de 2015, expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, prescribe:

“(…)

11. EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO POR LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Según lo establecido en el párrafo 1° del artículo 4° y el artículo 10 del Decreto 971 de 2011, para la presupuestación y ejecución de los recursos del Régimen Subsidiado en las entidades territoriales, basta la información contenida en la Liquidación Mensual de Afiliados (LMA), con base en la cual deben hacer efectivo el giro correspondiente al valor del esfuerzo propio; de suerte que, en el marco de estos preceptos, la entidad territorial debe ajustar sus procedimientos internos sin exigir a las EPS requisitos adicionales como facturas o cuentas de cobro para el giro de los recursos de esfuerzo propio establecidos en la LMA

(…)” (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“(…)”

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

(…)

103. **CONFIABILIDAD.** *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad*

(…)

106. **Verificabilidad.** *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los*

objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

(...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

(...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

*337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

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

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por lo anteriormente expuesto, la totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, que permitan la comprobación exhaustiva o aleatoria de la información registrada, potenciando la característica cualitativa de la verificabilidad.

Para el efecto, cada entidad en el desarrollo de su gestión contable e implementación de sus manuales de procedimientos, analizará, evaluará y definirá los diferentes tipos de documentos que le sirvan para soportar el registro contable de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales.

En todo caso, el documento soporte idóneo definido por las entidades deberán cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios establecidos por la entidad contable pública.

En el caso consultado, las disposiciones legales contenidas en el artículo 10 del Decreto 971 de 2011, modificado por el artículo 1° del Decreto 1713 de 2012 y en el numeral 9 de la Circular No. 00000018 del 7 de mayo de 2015, expedida por el Ministerio de Salud, señalan que las entidades territoriales deberán soportar el giro de los recursos de esfuerzo propio a las Entidades Promotoras de Salud – E.P.S. con el documento Liquidación Mensual de Afiliados – LMA, sin exigir requisitos adicionales como facturas o cuentas de cobro.

En consecuencia, el Municipio de Támara podrá utilizar la Liquidación Mensual de Afiliados - LMA como documento soporte para registrar el giro de los recursos de esfuerzo propio a las Entidades Promotoras de Salud – E.P.S. y aquellos otros que considere pertinentes, sin perjuicio de lo preceptuado en la Circular No. 00000018 del 7 de mayo de 2015 expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, y a la vez, ajustará sus políticas y sus procedimientos internos para dar cumplimiento a la normatividad expedida sobre el asunto, si las circunstancias así lo requieren.

CONCEPTO No. 20152000043271 DEL 12-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Deficiencias de formalidades en soportes contables que impiden su registro. Coherencia de codificación entre soportes contables y registros en los comprobantes de diario

Doctora
JOHANA MARCELA FERREIRA CUBILLOS
Contratista Contador
Contraloría Ibagué
Ibagué-Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500046582 del 25 de septiembre de 2015, en la cual formula la siguiente solicitud: “se(sic) observo(sic) que en una entidad contrataron a una persona para que realizara la actualización y depuración de los inventarios ajustes, la contadora no realizo (sic) los ajuste por que(sic) sustenta que no hay documentos firmados ni responsabilidades, actualmente esta entidad los inventarios que registran en los estados financieros no cuadran con el libro de inventarios(sic) mi (sic)

pregunta es por falta de la asignación de las responsabilidades de los elementos la contadora se puede rehusar a no realizar los ajuste y actualizaciones de los inventarios? (sic) y (sic) la otra es que consecuencias trae al no ser homogéneas la información en libro de inventarios con el balance? (sic) de(sic) igual manera se observo(sic) que al momento de realizar los pagos los comprobantes de pago no registran los códigos contables indicados los cuales no son los mismo que usan la contadora al momento de hacer su asiento contable? Sic)”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“(…)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

103. CONFIABILIDAD. *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (Subrayado fuera del texto)*

104. Razonabilidad. *La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

105. Objetividad. *La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

106. Verificabilidad. *La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones*

revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

(...)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335 Noción (...); la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para los efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que lo requieran.

(...)

9.2.2 Comprobantes de contabilidad

339. Noción. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

(...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera del texto)

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...)

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea

susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública. (Subrayado fuera de contexto).

La misma norma, en relación con las Etapas y actividades del Proceso contable, define:

2.1.1.2. Clasificación. Actividad en la que, de acuerdo con las características del hecho, transacción u operación, se determina en forma cronológica su clasificación conceptual según el catálogo general de cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.

CONCLUSIONES

Dado que no se tiene conocimiento sobre la formulación de políticas de sostenibilidad contable al interior de la Entidad objeto de la auditoría, a continuación se resuelve su consulta, bajo las premisas que se asocian a cada caso planteado:

35) *Negativa a registrar los ajustes y actualizaciones de los inventarios, por falta de documentos firmados y de asignación de responsabilidades.* De conformidad con las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, los soportes contables deben reunir requisitos de fondo y de forma, que a su vez en consonancia con el numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008, constituyen elementos esenciales para garantizar verificabilidad de los registros contables. En consecuencia, si en el caso de la entidad auditada, se está frente a situaciones de incumplimiento de lo prescrito en tales normas técnicas, no es procedente efectuar reconocimientos contables que no cuenten con el respaldo idóneo para todos los efectos.

36) *Consecuencias de falta de homogeneidad entre el libro de inventarios y el Balance.* Por principio normativo, debe existir coherencia entre los registros de los libros principales y los auxiliares que soportan el proceso contable de una entidad,

so pena de incurrir en deficiencias que afectan los criterios de razonabilidad y verificabilidad de la característica de la Confiabilidad de la información contable pública.

37) *Falta de uniformidad en la codificación de comprobantes de pago.* Los registros de los hechos, operaciones y transacciones deben clasificarse obligatoriamente con el instrumento contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, denominado Catálogo general de cuentas, tal como lo dispone 2.1.1.2 Clasificación, de la Resolución 357 de 2008, cuando define las Etapas y actividades del Proceso contable.

CONCEPTO No. 20152000044141 DEL 25-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Ámbito de aplicación del RCP para el reconocimiento contable de las operaciones en los Fondos de reserva.

Doctor
LUIS ALONSO ECHAVARRIA ARANGO
Gerente
Pensiones de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones 2015-550-005176-2 y 2015-550-005177-2, mediante las cuales consulta si los fondos de reserva que administra la entidad deben reportar información a la CGN y si en la preparación de la contabilidad de tales fondos deben aplicar la Resolución 634 de 2014, considerando que en la actualidad únicamente reportan a la CGN información de la administradora.

Además, señala que para producir la contabilidad de los Fondos de reserva que la entidad administra, aplica el PUC y los lineamientos contables establecidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, mientras que la contabilidad de la Administradora la prepara con base en el RCP.

Así mismo, pregunta si la entidad debe aplicar el nuevo marco normativo adoptado por la CGN mediante la Resolución 533 de 2015.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pensiones de Antioquia es una entidad pública regida por los Decretos 3780 de 1991, 2079 de 1995, convertida mediante Ordenanza 13 de 1997 de la Asamblea Departamental de Antioquia en una administradora de pensiones, en los siguientes términos:

“ARTICULO 1°. DENOMINACIÓN Y NATURALEZA JURIDICA. Denomínese como ENTIDAD ADMINISTRADORA DE PENSIONES DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, el anterior FONDO PRESTACIONAL DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, que tendrá las características de establecimiento público, del orden departamental dotado de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito a la Secretaría del Recurso Humano.

ARTICULO 2°. OBJETO. La Entidad Administradora de Pensiones, tendrá como objeto administrar el Sistema General de Pensiones dentro del régimen solidario de Prima Media con prestación definida, encargado de recaudar, custodiar, administrar los recursos para prestaciones económicas aporta tanto el empleado como el empleador conforme a lo establecido por la ley, reconocer y pagar las pensiones de jubilación, vejez, invalidez, muerte, así como sustituciones de los funcionarios del Departamento de Antioquia, la Asamblea Departamental, la Fábrica de Licores, la Secretaria de Educación, Indeportes, afiliados y vinculados con anterioridad al 15 de abril de 1994 conforme a las disposiciones legales, y emitir y pagar los bonos pensionales que le correspondan a cada afiliado, bonos tipo A o tipo B según el caso, conforme con la normatividad que regula la materia.”

Así mismo, la Ordenanza 30 de 2003, reitera la calidad de entidad administradora de pensiones del régimen de prima media del Departamento de Antioquia y la obligación de llevar cuentas separadas del negocio de pensiones que administra y de los que surja por cuenta de convenios realizados, con fundamento en el artículo 20 de la ley 100 de 1993. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 señala: *“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del estado. (...)”*

Por su parte, la Resolución 634 de 2014 de la CGN, modificó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el

reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones, así:

“(…)

ARTÍCULO 7º. Incorporar, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones, el cual quedará así:

Los fondos de reservas de pensiones se caracterizan porque a) cumplen la función de reconocer y pagar las pensiones y otras prestaciones económicas a quienes tienen la calidad de afiliados o beneficiarios del Régimen de Prima Media con prestación definida (RPM) o de los regímenes especiales de pensiones; y b) sus recursos provienen de cotizaciones, bonos pensionales, y aportes estatales y cuotas partes de pensiones, entre otros.

Para efectos del presente procedimiento, se consideran como fondos de reservas de pensiones, las siguientes entidades: (...) y Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia.

(…)

ARTÍCULO 8º. Contabilidad de los Fondos de Reservas de Pensiones. La contabilidad de los fondos de reservas de pensiones se regirá por lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, se separará de la contabilidad de la entidad administradora y se llevará para cada uno de los riesgos, para lo cual la Contaduría General de la Nación asignará códigos institucionales independientes.

Los activos, pasivos, ingresos y gastos de los fondos de reservas de pensiones corresponderán exclusivamente a aquellos que tengan relación directa con la función de reconocimiento y pago de obligaciones pensionales, así como con la gestión de los recursos para tales fines. Los activos destinados a financiar el pago de las obligaciones pensionales se clasificarán de acuerdo con los criterios establecidos en las normas técnicas relativas a los activos.

ARTÍCULO 9º. Contabilidad de las administradoras de los Fondos de Reservas de Pensiones. La contabilidad de las administradoras de los Fondos de Reservas de Pensiones se regirá por lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte de la Resolución 533 de 2015 en el Artículo 2º. Ámbito de aplicación, señala: “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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, Pensiones de Antioquia es una entidad administradora de pensiones del Régimen de prima media con prestación definida, encargada de recaudar, custodiar, administrar los recursos que para prestaciones económicas aporta tanto el empleado como el empleador conforme a lo establecido por la ley, así como reconocer y pagar las pensiones de jubilación, vejez, invalidez, muerte, y las sustituciones, los cuales deben llevarse en cuentas separadas de las de la administradora y sus recursos provienen de cotizaciones, bonos pensionales y cuotas partes pensionales, aspectos que caracterizan a los Fondos de reserva.

Según lo dispuesto en la Resolución 634 de 2014, la contabilidad de los Fondos de Reservas de Pensiones se regirá por lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para el efecto, Pensiones de Antioquia como entidad que se encuentra en el ámbito de aplicación del RCP, deberá preparar en forma independiente la contabilidad de los diferentes fondos de reserva, como de la administradora, según lo dispone su propia normatividad, aplicando a nivel de documento fuente las normas contables expedidas por la CGN y para presentar los reportes de información a la CGN, es necesario solicitar a la Subcontaduría de Centralización de la información de la CGN, la asignación de códigos independientes para cada uno de los fondos de reserva.

Consecuente con lo anotado, por encontrarse en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y clasificada en el grupo de entidades de gobierno, Pensiones de Antioquia, preparará la información contable de los diferentes fondos de reserva, como de la administradora, a nivel de documento fuente según lo dispone el nuevo marco normativo adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, con independencia de la vigilancia que le asiste a la Superintendencia Financiera y de la homologación que deba efectuar para la presentación de información a dicha Superintendencia.

CONCEPTO No. 20152000044551 DEL 01-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Contabilidad independiente respecto a la prestación directa de servicios públicos, debe ser objeto de agregación para el reporte

	a la Contaduría General de la Nación. Artículo 6 ley 142 de 1994
--	--

Doctor
DANNY FERNANDO JARAMILLO ISAZA
Contador
EPM

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004760-2 en la cual manifiesta:

“Buen día, la consulta a la cual voy hacer referencia esta (Sic) relacionada con la prestación directa que hacen los Municipios en materia de servicios públicos, con base a lo indicado en el art 6-6.4 de la ley 142/94.

1. *¿Las Unidades de Servicios públicos, requieren de una contabilidad separada a la del Municipio y así mismo contar con un acuerdo del Concejo que les de autonomía presupuestal, financiera y administrativa?*
2. *¿Estas pueden funcionar integradas al Municipio y tener unas cuentas contables asociadas a la prestación que les permita ser medibles, cuantificables e identificables?*
3. *¿Cuál (Sic) seria (Sic) el proceso para registrar una unidad de servicios públicos ante la contaduría (Sic)?”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 142 del 11 de julio de 1994, **Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, Prescribe:**

“Artículo 6o. *Prestación directa de servicios por parte de los municipios. Los municipios prestarán directamente los servicios públicos de su competencia, cuando las características técnicas y económicas del servicio, y las conveniencias generales lo permitan y aconsejen, lo cual se entenderá que ocurre en los siguientes casos:*

6.1. *Cuando, habiendo hecho los municipios invitación pública a las empresas de servicios públicos, no haya habido empresa alguna que se ofreciera a prestarlo;*

6.2. *Cuando, no habiendo empresas que se ofrecieran a prestar el servicio, y habiendo hecho los municipios invitación pública a otros municipios, al Departamento del cual hacen*

parte, a la Nación y a otras personas públicas o privadas para organizar una empresa de servicios públicos que lo preste, no haya habido una respuesta adecuada;

6.3. Cuando, aun habiendo empresas deseosas de prestar el servicio, haya estudios aprobados por el Superintendente que demuestren que los costos de prestación directa para el municipio serían inferiores a los de empresas interesadas, y que la calidad y atención para el usuario serían, por lo menos, iguales a las que tales empresas podrían ofrecer. Las Comisiones de Regulación establecerán las metodologías que permitan hacer comparables diferentes costos de prestación de servicios.

6.4. Cuando los municipios asuman la prestación directa de un servicio público, la contabilidad general del municipio debe separarse de la que se lleve para la prestación del servicio; y si presta más de un servicio, la de cada uno debe ser independiente de la de los demás. Además, su contabilidad distinguirá entre los ingresos y gastos relacionados con dicha actividad, y las rentas tributarias o no tributarias que obtienen como autoridades políticas, de tal manera que la prestación de los servicios quede sometida a las mismas reglas que serían aplicables a otras entidades prestadoras de servicios públicos. (...) (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

12. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
13. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
14. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
15. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.
16. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
17. Formas alternativas de organización contable.

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

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

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

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidos como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES

La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.

La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

- La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.
- Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.
- El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-

OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.
(Subrayados fuera de texto)

3. INFORMACIÓN OBJETO DE AGREGACIÓN

Las entidades contables públicas agregadas deben preparar y reportar la información contable a las entidades contables públicas agregadoras en los formularios definidos por la CGN con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos. Estos son:

90. CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS

91. CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS

92. CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO

93. CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARACTER_GENERAL

4. REQUISITOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN DE LAS ENTIDADES AGREGADAS A LAS AGREGADORAS

La información que envían las entidades contables públicas agregadas a las agregadoras debe reunir los siguientes requisitos:

Debe enviarse en las fechas establecidas en la resolución de plazos y requisitos.

- Debe remitirse en medio magnético o electrónico.*
- Debe conservarse la misma estructura definida a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP.*
- Debe validarse previamente la consistencia de la información. Este proceso se puede realizar directamente en la entidad contable pública agregada, si tiene habilitada la funcionalidad correspondiente del CHIP, o a través de la entidad agregadora.*
- La información reportada debe estar certificada según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*

5. PROCESO TÉCNICO DE AGREGACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA ENTIDAD AGREGADORA

Le corresponde a la entidad contable pública agregadora realizar un proceso extracontable de agregación para los formularios CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS y CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS.

El proceso extracontable corresponde al conjunto ordenado de actividades y operaciones que se desarrollan en la entidad agregadora para conformar o estructurar los formularios agregados que se reportan a la CGN, sin afectar los saldos de libros de contabilidad y los registros realizados a través de los documentos fuente, en las entidades partícipes del proceso de agregación.

6. AGREGACIÓN DEL FORMULARIO CGN 2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS

En el proceso de agregación de este formulario se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

Conformación de la hoja de trabajo. La entidad agregadora debe generar una Hoja de Trabajo de Agregación para este formulario con los saldos reportados por cada una de las entidades contables públicas agregadas y los propios, la cual es la base para la elaboración del respectivo formulario agregado de saldos y movimientos que es objeto de reporte a la CGN.

El proceso se realiza tomando la información individual contenida en el formulario denominado CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS tanto de la agregadora como de las agregadas a nivel de subcuenta.

Determinación del saldo inicial agregado. Este saldo se obtiene de la sumatoria de los saldos iniciales reportados por las entidades agregadas y por la agregadora para cada una de las subcuentas objeto de agregación. Es la primera columna de la Hoja de Trabajo de Agregación.

Agregación de los movimientos débitos y créditos de las entidades partícipes en el proceso. Estos valores se obtienen de la sumatoria de los movimientos débitos y créditos reportados por la entidad agregadora y las agregadas para el periodo objeto de reporte.

Eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso de agregación. Si fueron reportados saldos de operaciones recíprocas entre las entidades que forman parte del proceso de agregación, se debe incluir una columna en la Hoja de Trabajo de Agregación para las eliminaciones, como parte del movimiento, cuyos valores se obtienen de la sumatoria de los saldos recíprocos reportados en las respectivas subcuentas recíprocas.

Obtención del saldo final. El saldo final corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débitos y créditos, menos la columna de eliminaciones, siguiendo las reglas establecidas para el correspondiente formulario.

Distribución del saldo final en corriente y no corriente. Teniendo en cuenta que la información individual reportada para el proceso de agregación por las entidades agregadas y la agregadora contienen la información distribuida en corriente y no corriente, la entidad agregadora realizará la distribución tomando como base dicha información individual, sumando algebraicamente los saldos de cada columna.

Comprobación de saldos agregados. La entidad agregadora debe realizar las comprobaciones de consistencia en la obtención de los diferentes saldos agregados que conforman la Hoja de Trabajo de Agregación, que sirve de base para el reporte a la CGN a través del CHIP.

7. AGREGACIÓN DEL FORMULARIO CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS

En el proceso de agregación de este formulario se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

Reporte de operaciones recíprocas para la agregación. Las entidades agregadas reportarán a la entidad agregadora la totalidad de los saldos que conforman las operaciones recíprocas en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS. Por su parte, la entidad agregadora tendrá su propio formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS con la totalidad de los saldos que conforman las operaciones recíprocas.

Se denomina operaciones recíprocas a la transacción financiera que se realice entre diferentes entidades contables públicas por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cualquiera sea el nivel y sector al que pertenezcan.

Incorporación de operaciones recíprocas entre entidades que son agregadas por una misma entidad agregadora. En el reporte de la información en este formulario las entidades agregadas y agregadoras deben tener en cuenta que cuando la entidad contable pública con la cual se realizó la operación recíproca corresponda a alguna de las que hacen parte del proceso de agregación deben incorporar esta operación recíproca en el respectivo formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS. Para ello, utilizarán el código institucional asignado a la entidad agregadora con el nombre de la entidad con la cual se realizó la operación recíproca. Por ejemplo: Si el Concejo Municipal realiza una operación recíproca con la Personería Municipal, el reporte se realizará utilizando el código institucional del municipio, debidamente conciliados.

Conformación hoja de trabajo para el formulario de agregación. La entidad agregadora debe generar una Hoja de Trabajo de Agregación de Operaciones Recíprocas con los saldos

recíprocos reportados por cada una de las entidades contables públicas agregadas y los propios, la cual es la base para la elaboración del respectivo formulario agregado de operaciones recíprocas que será objeto de reporte a la CGN.

El proceso se realiza tomando la información individual contenida en el formulario denominado CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS tanto de la agregadora como de las agregadas.

Situaciones a tener en cuenta en el proceso de agregación de las operaciones recíprocas.

En el proceso de agregación del formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS la entidad agregadora debe tener en cuenta las siguientes situaciones:

- Cuando se reporten operaciones recíprocas en subcuentas diferentes y con entidades contables públicas diferentes a las que hacen parte del proceso de agregación, la totalidad de estas operaciones se incorpora al formulario de agregación.
- Cuando en una misma subcuenta se reportan operaciones recíprocas con una misma entidad, se suman los valores reportados en esta subcuenta conservando la distribución en corriente y no corriente.
- Cuando en una misma subcuenta se reportan operaciones recíprocas con diferentes entidades, se incorporan al formulario de agregación cada uno de los valores reportados.
- La entidad agregadora debe garantizar la eliminación plena de los saldos de las operaciones recíprocas reportadas entre las entidades que hacen parte del proceso de agregación. Para el efecto, debe procurar que los saldos reportados de estas operaciones estén debidamente conciliados, lo cual significa que los saldos deben ser iguales en las subcuentas recíprocas en cada una de las entidades.
- El proceso de eliminación debe realizarse en la Hoja de Trabajo de Agregación del Formato CGN 2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS, incorporando como parte del movimiento los saldos de operaciones recíprocas a eliminar, en una columna adicional que resta de la sumatoria del saldo inicial más el movimiento. Se debe garantizar que no se elimine un mayor valor al del saldo inicial más el movimiento respectivo. En este caso, el Saldo Final Agregado se obtiene de la suma algebraica del Saldo Inicial más o menos el movimiento del periodo, menos la columna de eliminaciones.
- Cuando los saldos de operaciones recíprocas entre las entidades partícipes del proceso de agregación no estén conciliados y no sea posible para la agregadora obtener su conciliación, no se debe realizar el proceso de eliminación para la operación o el saldo no conciliado. En este caso, esta operación recíproca debe incorporarse al formulario CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS y como entidad recíproca el código institucional de la entidad agregadora, para que el proceso de eliminación lo realice la CGN.

Comprobación de saldos agregados. La entidad agregadora debe realizar las comprobaciones de consistencia en la obtención de los diferentes saldos agregados que conforman la Hoja de Trabajo Agregada, que sirve de base para el reporte a la CGN a través del CHIP.

**8. AGREGACIÓN DE LOS FORMULARIOS CGN
2005NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO Y CGN
2005NG_003_NOTAS_DE_CARACTER_GENERAL**

En la fecha de corte del 31 de diciembre y en los plazos definidos en la Resolución de plazos y requisitos las entidades agregadas deben enviar a la entidad agregadora, en medio magnético y en archivo de texto, las notas a los estados contables de acuerdo con la estructura definida en el procedimiento relacionado con la preparación de estados contables.

La entidad agregadora debe estructurar un formulario de Notas de Carácter Específico y General Agregado tomando como base las notas que preparó respecto a su propia información y las notas reportadas por las entidades agregadas.

El proceso consiste en complementar las notas a los estados contables de la entidad agregadora con las notas enviadas por las entidades agregadas, tomando la información que se considere relevante para incorporarse al formulario de notas de carácter específico y general agregado, el cual sirve de base para la incorporación o diligenciamiento a través del CHIP de los formularios respectivos.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, es indispensable que se haga una aplicación armónica entre el procedimiento expedido por la Contaduría General de la Nación y el mandamiento establecido en el numeral 6.4 del artículo 6 de la Ley 142 del 11 de julio de 1994, razón por la cual se concluye:

Las Unidades de Servicios públicos, relacionadas con la prestación directa que hacen los Municipios en materia de servicios públicos, deben llevar una contabilidad separada a la del Municipio, en consecuencia debe aplicar el numeral “1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación”, del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, descrito en las consideraciones.

2. Para dar cumplimiento al mandamiento legal anteriormente citado, se debe aplicar lo establecido en el literal a del Numeral 2 del Procedimiento denominado Formas de organización y ejecución del proceso contable.

En consecuencia, deberá llevarse una contabilidad independiente para cada unidad o servicio prestado directamente por el Municipio.

3. Respecto a la prestación directa de servicios públicos, realizada por los municipios, no se debe registrar una unidad de servicios públicos ante la Contaduría General de la Nación-CGN, puesto que su información contable debe agregarse a la información propia del Municipio, quien reportará a la C.G.N. como unidad agregadora.

CONCEPTO No. 20152000045231 DEL 10-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de saldos en fondos de cesantías. Reconocimiento de bonos pensionales provisionales y bonos pensionales emitidos

Doctora
ELGA JOHANA SILVA VALDERRAMA
Jefe del Departamento de Contabilidad
ESE San Antonio de Rionegro

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004902-2 en la cual manifiesta:

“De acuerdo a la resolución 414 de 2014, se esta (Sic) realizando el ESFA a 1 de enero de 2015, pero existen aun (sic) muchas dudas en el proceso por lo cual solicito aclaración sobre:

¿Los saldos en fondos de cesantias (Sic) por empleados tanto de ley 50 como de retroactivos como (Sic) se debe (Sic) llevar: (Sic)?

1. En su oportunidad se causo (sic) el gasto y se aplico (Sic) ese pasivo según el manual de procedimientos contables.

2. Existen saldos a favor en las cuentas 190512, por actas de conciliación y por sobrantes sobre el valor asignado vs. el valor aplicado.

Los asesores en materia NIIF, nos informan que debemos:

1. Debemos (Sic) reflejar el pasivo de cesantías tanto retroactivas como ley 50 a 30 de diciembre de 2014.

2. Que lo que existe en saldos a 31 de diciembre en cuentas de extractos de cesantías se deben llevar como recursos en administración. (Se debe descontar la diferencia entre estos dos valores el saldo en extracto vs. el pasivo para llevar la diferencia a la 190512).

Por otro lado, tenemos dudas sobre los periodos descubiertos de aportes a pensión, por la transición de creación de las ESES, ya que el personal se afilio (Sic) el 1 de febrero de 2015 a pensiones, y el acto administrativo de creación de la ESE fue de diciembre de 2014. Es decir a quien se debe acudir sobre el periodo enero 1994 a diciembre de 1994.

La ESE hizo un calculo (sic) en el 2008 y se había actualizado en agosto de 2012, para este periodo llevándolo a una cuenta de la provisión 272001, pero según resolución de la contaduría elimino (Sic) esta cuenta contra el patrimonio. ¿Por lo cual solicito información sobre a quien se debe llevar este periodo descubierto?”

Es de anotar que mediante comunicación telefónica usted manifiesta que el personal de la ESE fue afiliado a pensiones en febrero de 1995, personal que quedó descubierto por el periodo enero de 1994 a enero de 1995. Además aclara que el saldo por extractos de cesantías correspondía al valor que la entidad tenía en el fondo para cancelar el 15 de febrero los aportes a cesantías de sus empleados

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

1. SALDOS EN FONDOS DE CESANTÍAS TANTO DE LEY 50 COMO RETROACTIVAS

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES.

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.

2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO**DESCRIPCIÓN**

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1744

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- *El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.*

2- *El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente.* (Subrayados fuera de texto)

2. PERIODOS DESCUBIERTOS DE APORTES A PENSIÓN PERIODO ENERO 1994 A ENERO 1995

Sobre este punto usted elevó consulta con el radicado CGN No 2015550004904-2, y este despacho dio respuesta con el concepto 20152000043461 del 17 de noviembre de 2015, a usted dirigido, del cual anexo copia.

CONCLUSIÓN

Si bien es cierto que la consulta está formulada con ocasión de la implementación del Marco Normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014, las situaciones expuestas debieron ser resueltas bajo los criterios de las normas contables expedidas con anterioridad a esta Resolución. En consecuencia se concluye:

Los saldos en Fondos de Cesantías retroactivas se deben reconocer como recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que con el giro del Ministerio a los Fondos Administradores de Cesantías, a 31 de Diciembre de 2014, el Hospital debe reconocer un derecho a cargo de los Fondos administradores de cesantías, mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Por lo tanto el pasivo de cesantías retroactivas, debe permanecer reconocido en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, hasta tanto se proceda a aplicar tales recursos al pago de la obligación a los respectivos beneficiarios, de conformidad con los plazos legales.

Respecto a cesantías Ley 50 de 1993, el Hospital debe aplicar el giro que periódicamente el Ministerio realiza por cesantías a cargo de la entidad, cancelando el pasivo por este concepto puesto que en adelante los Fondos de Cesantías asumirán dicho pasivo. Si existen saldos, teniendo en cuenta que el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia debe registrarse en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y en caso de presentarse un reintegro de éstos, el reconocimiento se hará mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si el giro del Ministerio fue inferior a los aportes patronales causados por la IPS, el Hospital debe reconocer el valor pendiente de pagar en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, saldo que será cancelado con un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución, en caso de existir saldo en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

2. Sobre el período descubierto el concepto 20152000043461 del 17 de noviembre de 2015, a usted dirigido, concluyó:

“De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que en aplicación de la Resolución 633 de 2014, hasta tanto no se expida por parte de la entidad competente el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, la proyección de la potencial obligación se registrará en cuentas de orden mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), cuentas que se actualizarán según que la liquidación provisional aumente o disminuya.

Una vez reconocido y aceptado el derecho al bono pensional, se registrará un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, la cual se cancelará al momento del pago, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es del caso señalar que es el mismo procedimiento al aplicar la normatividad de la Resolución 414 de 2014.”

CONCEPTO No. 20152000045651 DEL 15-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Documento soporte idóneo para la depuración de anticipos para proyectos de inversión

Doctor
 CARLOS HUMBERTO BERMÚDEZ MUÑOZ
 Director Administrativo y Financiero
 Gobernación de Cundinamarca
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015-550-005313-2 mediante el cual informa que en desarrollo del proceso de depuración contable del Fondo Educativo de Cundinamarca, de la Secretaría de Educación de la Gobernación de Cundinamarca, se encuentran saldos por valor de \$51.850.820, en la cuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, correspondiente a anticipos entregados por cuatro (4) contratos de obra, en los cuales se presentó incumplimiento por parte de los contratistas, y que al respecto la Secretaría de Educación ha realizado las siguientes gestiones:

- *“En la vigencia 2012 se elaboró oficios a la Contraloría de Cundinamarca. Dirección de Control Interno Disciplinario de la Gobernación de Cundinamarca y Procuraduría Regional de Cundinamarca, respectivamente, Informando que los Contratos no fueron liquidados en forma oportuna, y que la Secretaría de Educación perdió la competencia para ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 1150 de 2007.*
- *Teniendo en cuenta que los contratos no habían sido liquidados y se había perdido competencia para liquidación, mediante acto administrativo de constancia la Ordenadora del Gasto de la Secretaría de Educación en el mes de febrero de 2014, procedió a dejar constancia con fundamento en la información que reposaba en cada carpeta de los contratos y ordenó su archivo, en el archivo inactivo de la entidad.”*

Adicionalmente se indica que la Oficina Jurídica de la Secretaría de Educación, envió las actas de constancia de archivo de los contratos al Área de Contabilidad de la Dirección Administrativa y Financiera de la Secretaría, razón por la cual surgen las siguientes inquietudes:

1. ¿Los actos administrativos de constancia de archivo de los expedientes de los contratos, firmados por la Ordenadora del Gasto de la Secretaría de Educación sirven de soporte contable que permita castigar estas cuentas por cobrar?, en el entendido que no existe acta de liquidación, ni documento que señale la obligación de reintegrar el saldo del anticipo, pero se cuentan con actas de constancia de archivo en el inactivo que ordena “. . . archivar en el inactivo de la entidad” e indica en el desarrollo de la constancia “*Que reportado a los entes de control, esta Secretaría procederá a reportar a la Fiscalía General de la Nación para las acciones correspondientes a que haya lugar*”.
2. En el caso de que la respuesta a la inquietud anterior, sea que No, entonces se pregunta lo siguientes: (i) ¿Qué tipo de acto administrativo es el idóneo para realizar el registro contable, correspondiente al castigo del saldo del anticipo?, (ii) ¿Se requiere de alguna orden de ente judicial o jurídico (Oficina de Control Interno Disciplinario de la Gobernación de Cundinamarca, Procuraduría Regional de Cundinamarca, Contraloría de Cundinamarca o Fiscalía General), en donde se establezca que la responsabilidad debe quedar a nombre de un tercero específico?
3. Dentro del proceso de depuración contable, ¿el hecho de corresponder a un suceso ocurrido en la vigencia 2004, tiene alguna connotación especial para el registro contable de este caso?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP determina que la información contable pública para satisfacer las necesidades informativas de sus usuarios debe cumplir con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad: La Confiabilidad se garantiza si la información es Razonable, Objetiva y la Verificable, para el efecto el RCP define estas características de la siguiente manera:

*“103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

(...)

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define las normas técnicas de contabilidad pública, para los grupos de cuentas que hacen parte de los elementos de los estados contables, en ellas se establece la noción de activos y deudores, así:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

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

Con el propósito de garantizar la verificabilidad de la información, el PGCP prescribió la norma técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Esta norma

establece las formalidades de tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Con relación a los soportes se indica que:

“9.2.1 Soportes de contabilidad

*337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.”

De otra parte, los numerales 1.1 y numeral 3 del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenido en el anexo de la resolución 357 de 2008, se establece lo siguiente:

“1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

(...)

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la

entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

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

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la información contable es confiable cuando refleja de manera ajustada a la realidad la situación y actividad de la entidad, y cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. Por lo tanto, cuando exista evidencia suficiente de que un derecho perdió la condición para ser reconocido como activo, es decir, que no se espere que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuro, debe ser objeto de depuración.

Para el efecto la entidad debe tener en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se reflejan cifras sin razonabilidad en la información contable y adelantar las acciones administrativas necesarias para documentar y evitar que se revele derechos sobre los cuales no es posible ejercer su cobro y realizar los ajustes contables a que hubiere lugar, sin perjuicio de las responsabilidades administrativa, fiscales o disciplinarias a que haya a lugar.

Es importante recordar que es responsabilidad del representante legal y de los directivos responsables de las áreas contables, definir y documentar las políticas y demás prácticas contables que se deben implementar en el ente público, dentro de dichas políticas se debe determinar los tipos de comprobantes autorizados para el registro de las operaciones. Para la definición de dicha política, se debe tener en cuenta que la totalidad de las operaciones deben estar respaldadas en documentos idóneos. En todo caso, el soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

Para el caso concreto de la depuración de la cuenta 142013-Anticipos, para proyectos de inversión, debe estar en función de las posibilidades reales de ser o no cobrado por algún medio, por lo tanto los actos administrativos de constancia de archivo de los expedientes de los contratos, por sí solos no son suficientes para castigar dichos derechos, porque la

decisión allí establecida no se encuentra relacionada con la comprobación o no de la existencia y posibilidad de realización del derecho.

Por lo anterior, el documento que la administración determine como idóneo para castigar un activo, debe contener expresamente la decisión de castigar el activo y estar soportado en evidencias objetivas de su incobrabilidad, como bien podrían ser los estudios y análisis jurídicos y de cartera.

El hecho de que el suceso haya ocurrido en la vigencia 2004, no tiene connotación especial para el registro contable, no obstante denota la falta de adecuados y oportunos procedimientos, administrativos para determinar la realidad económica de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000045891 DEL 17-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de proceso judicial en contra de la Entidad.

Doctora
Luz Karime Fernández Castillo
Jefe Oficina Asesora Jurídica
Sede de la Dirección General
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005210-2 en la cual manifiesta:

“El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF, da aplicación a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación (CGN), sobre los procedimientos que incorporan los criterios o pautas conceptuales sobre reconocimiento, registro y revelación de la información contable, en aplicación al Título II, Capítulo V, “Procedimientos contables para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre cuentas

Bancarias”, en la contabilización de los procesos judiciales, conciliaciones prejudiciales y laudos arbitrales, en las cuales el ICBF es demandante o demandado.

La información financiera de los procesos judiciales, conciliaciones prejudiciales y laudos arbitrales, debe ser registrada en diferentes bases de datos, tanto propias del ICBF como de otras entidades, como lo son el E-Kogui de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE) y la hoja F9 del informe SIRECI de la Contraloría General de la República, información que debe ser totalmente coincidente, según lo establecido en la Resolución No. 354 del 2007 de la Contaduría General de la Nación, (...)

Ahora bien, el ICBF recibe procesos por diferentes razones y pretensiones, algunos civiles, en los cuales se desconoce el valor del bien o bienes producto de las denuncias instauradas; Penales que no tienen valor; laborales con valor indeterminado y Administrativos con daños morales y actuaciones a realizar; así mismo a medida que se impulsan o se generan sentencias según su trámite, se materializan los valores y se determinan las personas.

Cuando se han presentado estas situaciones, el ICBF ha realizado el registro con un peso (\$1) o en cero pesos (\$0) como lo oriento la Contraloría General de la República — CGR en los penales, documento que se anexa.

Así mismo, cuando se trata de personas indeterminadas, de quienes se desconoce su número de identificación, se ha realizado el registro con el NIT de ICBF.

Así las cosas, nos permitimos plantear las siguientes inquietudes:

- *¿En los casos en que no estén determinadas las pretensiones, el registro se puede realizar con un pesos (\$1) o con cero (\$0)? En caso de no proceder este registro indicar de qué manera y con qué valor se debe realizar.*
- *Para generar comparabilidad con otros sistemas de información como el F9 y el E-Kogui, ¿qué debemos mostrar en el registro contable de la pretensión?*
- *Cuando no se conoce el Número de Identificación Tributaria, por tratarse de personas indeterminadas, ¿es viable realizar el registro con el MT del ICBF?”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real”

De otra parte, la Norma Técnica relativa a las etapas de Reconocimiento y Revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en los párrafos 127 a 130 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, establece las condiciones a tenerse en cuenta para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la Entidad Contable Pública, señalando lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el

reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Respecto a las preguntas 1 y 2, *En los casos en que no estén determinadas las pretensiones, ¿el registro se puede realizar con un pesos (\$1) o con cero (\$0)? En caso de no proceder este registro indicar de qué manera y con qué valor se debe realizar, Cuando no se conoce el Número de Identificación Tributaria, por tratarse de personas indeterminadas, ¿es viable realizar el registro con el MT del ICBF?”*

Conforme a preceptuado por el Régimen de Contabilidad Pública, la información contable debe atender las características cualitativas de relevancia, comprensibilidad y confiabilidad, reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad, debiendo ser afectada por hechos ciertos, debidamente cuantificados.

En consecuencia si no se cumplen las condiciones, referidas y descritas en los párrafos 128 al 130, y por lo tanto no se tiene una medición fiable, no es procedente reconocer transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. En consecuencia, deberá procederse a efectuar todas las revelaciones que permitan a los usuarios de la información contable comprender la situación pertinente en las notas a los estados contables.

- *Para generar comparabilidad con otros sistemas de información como el F9 y el E-Kogui, ¿qué debemos mostrar en el registro contable de la pretensión?*

No es viable que la Contaduría General de la Nación determine cuál de las dos fuentes de información es la que debe tomarse como oficial para efectos contables, pues ello es propio del resorte administrativo de la entidad. En consecuencia, la entidad deberá evaluar y determinar la fuente de información que cumpla con los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, y determinar las políticas que le permitan su aplicación inequívoca, así como las eventuales conciliaciones que pudieran presentarse en caso que existan diferencias justificables entre ellas.

Ahora bien tratándose de demandas en contra de la Entidad, este hecho debe ser reconocido y revelado, por el valor estimado que corresponda a las pretensiones del demandante, previo a la realización de un estudio técnico por parte de área jurídica, así: Con la notificación de la demanda en contra, deben reconocer las pretensiones del demandante, registrando un débito en la subcuenta 990505-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Si como resultado de la evaluación del riesgo se determina que la contingencia es probable, se reconoce un pasivo estimado, mediante un débito en la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, se reconoce el pasivo real mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. En caso de que el valor de la sentencia sea mayor o menor al valor reconocido como pasivo contingente; la diferencia se debe reconocer de acuerdo con lo indicado en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20152000046701 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento legal para depuración de cartera de menor

	cuantía
--	---------

Doctora
 DIANA ALEJANDRA PINZÓN AYALA
 Secretaria de Hacienda
 Municipio de Sáchica- Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015550005530-2 mediante el cual solita se indique el procedimiento legal para suprimir o dar de baja deudas de muy baja cuantía que por el tiempo de la deuda y por la cuantía no son rentables para cobrar ya que se gasta más en el procedimiento de cobro coactivo, que lo que se obtendría por su recaudo.

Así mismo es necesario establecer el procedimiento para cancelar o sacar del sistema según sea el caso deudas prescritas. ¿Qué criterios se deben tener en cuenta para establecer desde que monto de la cuantía se pueden dar de baja o suprimir contablemente?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 6 de la Ley 87 de 1993 establece que:

“ARTICULO 6o. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO.

El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del Control Interno, también será responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos. (Subrayado fuera de texto).

Bajo esa premisa, la misma ley define el control interno así:

“ARTICULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO.

Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de

verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como a administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valorización de costos ambientales. En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando.

PARAGRAFO: El Control Interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, prescribe que:

“ARTÍCULO 1o. GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

ARTÍCULO 2o. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

(...)

ARTÍCULO 5o. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. *Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.*

(...)

PARÁGRAFO 2o. Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1o y 2o del artículo 820 del Estatuto Tributario. (Subrayado fuera de texto).

Los incisos 1 y 2 del artículo 820 del estatuto tributario indican que:

“ARTÍCULO 820. REMISIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS. *Los Directores Seccionales de Impuestos y/o Aduanas Nacionales quedan facultados para suprimir de los registros y cuentas de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberán dichos funcionarios dictar la correspondiente resolución allegando previamente al expediente la partida de defunción del contribuyente y las pruebas que acrediten satisfactoriamente la circunstancia de no haber dejado bienes.*

(...)

Cuando el total de las obligaciones del deudor, sea hasta las 40 UVT sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses, recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados seis (6) meses contados a partir de la exigibilidad de la obligación más reciente, para lo cual bastará realizar la gestión de cobro que determine el reglamento.

Cuando el total de las obligaciones del deudor supere las 40 UVT y hasta 96 UVT, sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados dieciocho meses (18) meses desde la exigibilidad de la obligación más reciente, para lo cual bastará realizar la gestión de cobro que determine el reglamento. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenido en la resolución 357 de 2008, establece lo siguiente:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

(...)

3.19. Coordinación entre las diferentes dependencias.

Dada la visión sistémica de la contabilidad, existe una responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, por lo cual se requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades, así:

3.19.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable.

El proceso contable de las entidades públicas 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 suficiente que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de las entidades que se relacionen con la contabilidad como proceso cliente, tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente.

3.19.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional.

La información que se produce en las diferentes dependencias será la base para reconocer contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales realizados, para lo cual las entidades contables públicas deben garantizar que la información fluya adecuadamente logrando 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 públicas, no podrá exigirse que la totalidad de la información que administre una determinada dependencia también se encuentre registrada en la contabilidad.

La presentación oportuna, y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información, debe ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.”

CONCLUSIONES

No es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse en materia de procedimientos jurídicos para el saneamiento de la cartera de las entidades públicas, pero dentro del contexto señalado en las consideraciones expuestas es pertinente tener presente que el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno es responsabilidad del nivel directivo según las competencias asignadas en la regulación respectiva, el cual se expresa a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de la entidad, y que para su promulgación se debe acoger a los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valorización de costos ambientales.

Por lo anterior, en cumplimiento de lo establecido en la 87 de 1993 y en el procedimiento de control interno contable, se debe promulgar políticas internas para garantizar que los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones realicen su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, y de ser necesario se haga uso de la jurisdicción coactiva a que hace referencia la Ley 1066 de 2006.

Dicha ley faculta a los representantes legales de las entidades, para dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, mediante la aplicación del artículo 820 del Estatuto Tributario que establece que cuando el total de las obligaciones del deudor, sea hasta las 40 UVT sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses, recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados seis (6) meses contados a partir de la exigibilidad de la obligación más reciente, y que cuando el total de las obligaciones supere las 40 UVT y hasta 96 UVT, sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados dieciocho meses (18) meses desde la exigibilidad de la obligación.

Cuando la administración no haya generado la política administrativa al respecto, y encuentra que tiene cartera vencida sobre la cual no es posible realizarla mediante la jurisdicción coactiva por efectos de costo-beneficio o porque no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, puede hacer uso del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, para que asesore al área contable y al representante legal en la identificación y documentación de dicha cartera, para someter a castigo y procurar la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Una vez depurada, se debe adoptar la política administrativa para garantizar la sostenibilidad de la calidad de la información, la cual debe contener las actividades que se deben realizar indicando cada cuando se realizan y quien es el responsable. Lo anterior, teniendo en cuenta que existe una responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, por lo cual se requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

CONCEPTO No. 20152000046761 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato
----------------	--

Doctora

LEIDY ALEXANDRA VERA

Contador

Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P.-S.A.

Sabanalarga Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 5 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005342-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo.

Mediante la presente me permito pedirles el favor que me aclare una duda que no he podido resolver.

El municipio de Sabanalarga suscribió un contrato interadministrativo de comodato de un bien mueble con la empresa de Servicios públicos semsep esp código entidad 923272463 La inquietud es si la empresa ingresa este valor de carro compactador el cual es nuevo y esta avaluados por 337.328.000 se ingresaría a Propiedad Planta y equipo la cuenta nos aumentaría el activo a la empresa. Nos afectaría en las Declaraciones de Renta de los próximos años. Porque la empresa no tiene la suficiente liquidez.

Si lo contabilizo de la siguiente manera como esta en la doctrina contable, la entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

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

[...]

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las

subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

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

[...]

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

[...]

2.2 Medición

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

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

“CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución.

Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

El contrato interadministrativo de comodato celebrado entre el Municipio de Sabanalarga Casanare y la Empresa de Servicios Públicos SEMSEP ESP SA establece entre otras las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA SEGUNDA. -VALOR DEL CONTRATO: Para todos los efectos legales el presente contrato tratándose de un contrato comodato las partes pactan como valor cero pesos mide. (\$0). CLÁUSULA TERCERA: USO AUTORIZADO. EL COMODATARIO podrá utilizar el bien objeto de este contrato única y exclusivamente para el cumplimiento institucional, especialmente en la prestación del servicio público de aseo, que comprende la recolección domiciliaria de residuos sólidos y su transporte al sitio de disposición. CLÁUSULA CUARTA: VALOR DE LOS BIENES. - EL COMODATARIO conjuntamente con EL COMODANTE, aceptan como valor del vehículo entregado en comodato el valor por el cual fue adquirido por el municipio, por lo que asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE. (\$337.328.000), PARÁGRAFO: EL COMODATARIO dispondrá del bien objeto de este contrato de acuerdo con la destinación pactada en la cláusula tercera. CLÁUSULA QUINTA: DURACIÓN DEL CONTRATO. -El término de duración del presente contrato de Comodato es de CINCO (05) AÑOS, contados a partir de la fecha del acta de entrega de los bienes por EL COMODANTE al COMODATARIO. PARÁGRAFO. El término de duración del presente contrato podrá prorrogarse a voluntad del comodante por un periodo igual al convenido inicialmente, siempre y cuando sea solicitado por EL COMODATARIO, siquiera con un mes de antelación al vencimiento del mismo. CLÁUSULA SEXTA: RESTITUCIÓN. -Terminado el plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, el COMODATARIO se obliga a restituir al COMODANTE, EL Vehículo descrito en la cláusula primera de este contrato, en las mismas condiciones en que los recibió, salvo el deterioro natural por el uso y el goce legítimos. No obstante lo anterior, el COMODANTE podrá exigir la restitución del mencionado bien antes del plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, en los siguientes casos: a) Si advierte el mal uso del bien entregado; b) Por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a cargo del COMODATARIO, consignadas en la cláusula séptima del presente contrato. PARAGRAFO: En caso de necesitar la restitución anticipada del bien dado en comodato, EL COMODANTE comunicará por escrito al COMODATARIO, con un plazo

mínimo de un (1) mes de anticipación para garantizar la entre la de los mismos.”(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente de acuerdo a los dos marcos normativos vigentes:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, se establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, le corresponde a Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P. S.A., evaluar con base en el contrato de comodato firmado, el grado de control del recurso que para este caso se refiere al Vehículo Recolector Compactador recibido por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- El vehículo Recolector Compactador le generará beneficios económicos futuros a la empresa.
- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre el Vehículo Compactador a raíz de la firma del contrato de comodato.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina el Vehículo Recolector Compactador.
- Puede Prorrogar sin ningún inconveniente el acuerdo más allá de la fecha fijada inicialmente.
- Usará el Vehículo Recolector Compactador por la mayor parte de la vida útil del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, SEMSEP E.S.P. S.A. determina que el Vehículo compactador es un activo, procederá a registrarlo por el valor pactado en el contrato de

\$337.328.000 millones de pesos en la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y cuya contrapartida será un ingreso por subvenciones.

Luego de reconocer el Vehículo Recolector Compactador, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la medición posterior en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

En caso contrario, SEMSEP E.S.P. S.A. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo del Vehículo Recolector Compactador, por ser entregado sin ninguna contraprestación por el lapso de tiempo pactado en el contrato, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo por un vehículo de similares características y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, SEMSEP E.S.P. S.A. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor del Vehículo Recolector Compactador la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. Para el caso de las Empresas que deben aplicar la Resolución 414 de 2014, este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014

CONCEPTO No. 20152000046981 DEL 28-12-2015

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Informe y presentación de las Notas a los Estados Contables

Doctora
MARGARITA VELANDIA SIERRA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública 1772

Jefe Sección de Contabilidad
Senado de la República
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005487-2 en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“1- Las notas de contabilidad que forman parte integral de los Estados Contables se deben hacer comparativas.

a. Las notas de contabilidad son estados contables

La anterior solicitud obedece a una Observación de la Contraloría General de la República que dice:

No revelan la conformación de los saldos en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuentas

Así mismo le solicitaría si son comparativas un ejemplo, ya que el formato establecido en los anexos 3 y 4, título III , Procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables del Manual de procedimientos del RCP no corresponde a esta observación” (Sic)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública con relación a la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables en el numeral 9.3 establece:

(...)

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

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos.

(...)

“9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable.

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

378. **Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras.** Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar.

379. Relativas a la valuación. Estas notas describen las bases particulares de medición adoptadas por la entidad para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

380. Relativas a recursos restringidos. Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable y,

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el capítulo II del título III del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que se refiere a los procedimientos para la estructuración y presentación de los estados contables básicos establece:

1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.

16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

Sin perjuicio de la información que expresamente se solicita en las normas técnicas y los procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo correspondiente a revelaciones en notas, para su elaboración y presentación se debe considerar:

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO

Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, considerando entre otros aspectos:

CONCLUSIONES

Respecto a la pregunta 1: *“Las notas de contabilidad que forman parte integral de los Estados Contables se deben hacer comparativas.”*

Para los efectos de su consulta, debe hacerse un análisis integral de la normatividad. En consecuencia, si la norma técnica y el procedimiento contable que se refieren a la estructuración y presentación de los estados contables básicos, determina que éstos deben presentarse en forma comparativa, y por otra parte se establece que la notas son un instrumento de revelación complementaria y que son parte integral de los mismo, es lógico que las notas de carácter específico, para poder cumplir su cometido, sean comparativas cuando menos en los asuntos que así lo requieran para que el usuario obtenga los elementos suficientes para comprender apropiadamente los efectos, tendencias, y aspectos que han incidido en la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

La forma de estructurarla queda a iniciativa de cada entidad, quien podrá adoptar alternativas complementarias, en caso de que la plataforma CHIP de reporte a la Contaduría General de la Nación presente limitaciones que impidan el despliegue suficiente de la información a revelar.

Respecto a la pregunta 2: *“Las notas de contabilidad son estados contables.”*

De conformidad con lo establecido en el párrafo 375 de las normas Técnicas Relativas a las notas a los estados contables básicos en el Plan General de Contabilidad Pública, las notas de contabilidad son parte integral de los estados contables básicos que contienen información adicional de carácter general y específico, para complementarlos como un todo indisoluble.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000035661 del 10-07-2015
20152000034361 del 24-08-2015

20152000034981 del 28-08-2015
 20152000035011 del 28-08-2015
 20152000035631 del 04-09-2015
 20152000035721 del 07-09-2015
 20152000036331 del 17-09-2015
 20152000037261 del 30-09-2015
 20152000038541 del 01-10-2015
 20152000038141 del 08-10-2015
 20152000038241 del 09-10-2015
 20152000038821 del 16-10-2015
 20152000042771 del 06-11-2015
 20152000042851 del 06-11-2015
 20152000042891 del 06-11-2015
 20152000043081 del 09-11-2015
 20152000043231 del 11-11-2015
 20152000043971 del 23-11-2015
 20152000044081 del 25-11-2015

CONCEPTO No. 20162300009341 Fecha: 05-04-16 MODIFICÓ EL CONCEPTO No. 20152000030171 DEL 08-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	-Asuntos no contemplados en una clasificación específica -Transferencias
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de aportes ordinarios y extraordinarios a la Región Administrativa de Planificación Especial—RAPE Región Central por parte de Bogotá Distrito Capital y los departamentos de Boyacá, Meta, Tolima y Cundinamarca.

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho el día 1º de junio de 2015 con el número 20155500029402, en donde solicita concepto sobre los aspectos contables

aplicables a la “Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”. Para tal efecto, entre otros aspectos, señala la normatividad constitucional, legal y las normas que dieron origen a la Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”, la cual se anotará en las consideraciones contenidas en esta respuesta. Adicionalmente, indica:

- **Aspectos Administrativos:**

Los órganos de dirección y administración de la RAPE Región Central, se encuentran en el Consejo Directivo y en un Director Ejecutivo que será su Representante Legal. El Consejo Directivo está conformado por los Gobernadores de los departamentos que la integran y por el Alcalde Mayor, o por sus respectivos secretarios o directores de planeación o quienes hagan sus veces.

- **Aspectos Financieros:**

(...)

Por su parte el Consejo Directivo de la RAPE Región Central, mediante el Acuerdo Regional No. 011 de 2015, expidió el Estatuto Orgánico de Presupuesto de la Región Administrativa y de Planeación Especial-RAPE Región Central, con el cual se regula la programación, aprobación, modificación, ejecución y control del presupuesto financiado con recursos propios de la Entidad y aquellos que reciba a título de aportes de sus asociados.

Igualmente, emitió los Acuerdos 003 de 2014³⁰ y 010³¹ de 2015, mediante los cuales se establecen las cuantías de los aportes de las entidades territoriales que integran la Región Central, así:

Entidad Territorial	Aportes Mill. de \$	Participación %
<i>Bogotá (1)</i>	<i>5.594</i>	<i>75,73</i>
<i>Cundinamarca</i>	<i>757</i>	<i>10,25</i>
<i>Boyacá</i>	<i>665</i>	<i>9,00</i>
<i>Meta</i>	<i>202</i>	<i>2,73</i>
<i>Tolima</i>	<i>169</i>	<i>2,29</i>
Total	7.387	100

(1) El presupuesto inicial aprobado fue de 5.395 millones de \$ según el Acuerdo 03

³⁰ Por el cual se determinan los aportes a cargo de las entidades territoriales que integran la Región Central para la vigencia 2015

³¹ Por el cual se modifica el Acuerdo Regional 003 de 2014

Por otra parte, en el Presupuesto de Gastos e Inversión del año 2015, la Secretaría Distrital de Hacienda, incorporó los recursos como transferencias de funcionamiento (\$2.088.540.000) e Inversión (\$3.505.670.000), así:

- 3 Gastos
- 3-1 Gastos de Funcionamiento
- 3-1-3 Transferencias para funcionamiento
- 3-1-3-02 Otras Transferencias
- 3-1-3-22 Región Administrativa de Planificación Especial-RAPE
- 3-3 Inversión
- 3-3-2 Transferencias para inversión
- 3-3-2-02 Otras Transferencias
- 3-3-2-02-28 Región Administrativa de Planificación Especial-RAPE

- **Aspectos Varios:**

Con relación a la presentación de informes, el Acuerdo 563 de 2014 establece en su artículo 15 que corresponde al “Secretario Distrital de Planeación rendir un informe anual al Concejo de Bogotá sobre la gestión de la RAPE, antes de la presentación del presupuesto de rentas e ingresos a la Corporación.”

En lo que se refiere al Control Fiscal, en mesas de trabajo llevadas a cabo con la Directora Ejecutiva (E.), se informó que estaría a cargo de la Contraloría General de la Nación (SIC).

Retomando el tema de la participación establecida en los aportes presupuestales de cada ente territorial participante, en estas reuniones se informó que Bogotá D.C. no tiene el control, ni ejerce influencia significativa, situación que se evidenció en la elección del Director Ejecutivo, quien fue elegido por la votación de los miembros del Consejo Directivo de la RAPE donde los votos no fueron ponderados de acuerdo a los aportes de cada ente territorial, asignando una equivalencia de un voto por miembro del Consejo.

CONSULTA

Atendiendo lo mencionado anteriormente, se pregunta:

- **Aportes de Bogotá D.C. a la RAPE, Región Central.**

¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de los aportes que Bogotá D.C. debe girar a la RAPE anualmente, cuyo tratamiento presupuestal fue establecido como Transferencias de Inversión y Funcionamiento?

¿Se deben reconocer en cada vigencia como Transferencias o como Gastos por aportes para la constitución de entidades no societarias?

¿Sería viable reconocer como aporte inicial (participación en el patrimonio) el giro de 2015 y los recursos de las siguientes vigencias reconocerlas como Transferencia a dicha entidad?

De acuerdo con la respuesta a los anteriores interrogantes, ¿Cuál debe ser el reconocimiento de los recursos recibidos por parte de la RAPE Región Central?

¿Cuál debe ser la reciprocidad de estos registros?

- **Reporte de Información Contable y nivel de agregación**

¿La RAPE se constituiría como ente contable público?, razón por la cual ¿debería tramitar ante la CGN, el código institucional?

¿Es obligación de la RAPE Región Central, presentar ante la CGN los formatos establecidos trimestralmente para su consolidación?

¿En qué nivel (sector), quedaría consolidada la información financiera de esta entidad en la CGN?

¿Cuál es la responsabilidad de los entes territoriales asociados, Bogotá D.C., Cundinamarca, Meta, Boyacá y Tolima, frente a los informes contables de la RAPE?

¿El Distrito debería agregar la información de la RAPE en la información contable como Bogotá ente territorial, o tenerla en cuenta para el proceso de consolidación del Gobierno General y del Sector Público del Distrito de Bogotá que se elabora actualmente para entregarlo a la Contraloría?

- **Naturaleza Contable**

Teniendo en cuenta su constitución como Región Administrativas y de Planificación (RAPE) conformada por más de dos departamentos, con personería jurídica, autonomía financiera y patrimonio propio, ¿Cuál normatividad debería aplicar para el reconocimiento contable de sus hechos económicos, la establecida para Gobierno General o para Empresas?

¿A la luz del Nuevo Marco Normativo, en que grupo se clasificaría?

¿Cuál es el tratamiento que se debe dar a los resultados del ejercicio que surjan de la operación anual de la RAPE?, ¿Procede la distribución de aportes? ¿Se deben declarar excedentes financieros?"

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

CONSIDERACIONES

- **Aspectos constitucionales y legales**

La Constitución Política de Colombia, en los Artículos 286 y 325, establece:

ARTICULO 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.

La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.

ARTÍCULO 325. Con el fin de garantizar la ejecución de planes y programas de desarrollo integral y la prestación oportuna y eficiente de los servicios a su cargo, dentro de las condiciones que fijen la Constitución y la ley, el Distrito Capital podrá conformar un área metropolitana con los municipios circunvecinos y una región con otras entidades territoriales de carácter departamental. (Subrayado fuera de texto)

El Congreso de la República reglamentó lo señalado por la Constitución Política Nacional mediante la Ley 1454 de 2011, dictando normas orgánicas sobre ordenamiento territorial, en los Artículos 10, 11, 17 y 30, señala lo siguiente:

Artículo 10. Esquemas asociativos territoriales. *Constituirán esquemas asociativos territoriales las regiones administrativas y de planificación, las regiones de planeación y gestión, las asociaciones de departamentos, las áreas metropolitanas, las asociaciones de distritos especiales, las provincias administrativas y de planificación, y las asociaciones de municipios.*

Artículo 11. Conformación de asociaciones de entidades territoriales. *La(Sic) asociaciones de entidades territoriales se conformarán libremente por dos o más entes territoriales para prestar conjuntamente servicios públicos, funciones administrativas propias o asignadas al ente territorial por el nivel nacional, ejecutar obras de interés común o cumplir funciones de planificación, así como para procurar el desarrollo integral de sus territorios.*

Parágrafo. *Podrán conformarse diversas asociaciones de entidades territoriales como personas jurídicas de derecho público bajo la dirección y coordinación de la junta directiva u órgano de administración que determinen las entidades territoriales interesadas, las cuales velarán por la inclusión y participación de la comunidad en la toma de decisiones que sobre el área se adopten.*

Artículo 17. Naturaleza y funcionamiento de los esquemas asociativos. *Las asociaciones de departamentos, las provincias y las asociaciones de distritos y de municipios son entidades administrativas de derecho público, con personería jurídica y patrimonio propio e independiente de los entes que la conforman.*

Las asociaciones de departamentos podrán constituirse en regiones administrativas y de planificación, previa autorización de sus asambleas departamentales.

En ningún caso las entidades territoriales que se asocien podrán generar gastos de funcionamiento adicionales con cargo a su presupuesto o al presupuesto general de la Nación, ni incrementar la planta burocrática de las respectivas entidades que las conformen.

Parágrafo. En concordancia con lo previsto en el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, las Entidades Territoriales podrán continuar asociándose mediante la celebración de convenios interadministrativos o mediante la conformación de personas jurídicas de derecho público o derecho privado.

Artículo 30. Región Administrativa y de Planificación. Son Regiones Administrativas y de Planificación (RAP) las entidades conformadas por dos o más departamentos, con personería jurídica, autonomía financiera y patrimonio propio, cuya finalidad está orientada al desarrollo regional, la inversión y la competitividad, en los términos previstos en el artículo 306 de la Constitución Política y en el marco de los principios consagrados en la presente ley, enfatizando la gradualidad, flexibilidad y responsabilidad fiscal. (...)

Parágrafo. Los Distritos Especiales cuyo territorio esté inmerso en una Región Administrativa y de Planificación tendrán las mismas prerrogativas que estas les otorguen a los Departamentos.

Parágrafo 2°. Lo dispuesto en este artículo se aplicará en lo pertinente frente a la constitución de la Región Administrativa y de Planificación Especial (RAPE) entre entidades territoriales departamentales y el Distrito Capital.

Parágrafo 3°. De conformidad con el artículo 325 de la Constitución Política, el Distrito Capital de Bogotá, el departamento de Cundinamarca y los departamentos contiguos a este podrán asociarse en una Región Administrativa de Planeación Especial (RAPE), con personería jurídica, autonomía y patrimonio propio cuyo objeto principal será el desarrollo económico y social de la respectiva región.

Las citadas entidades territoriales conservarán su identidad política y territorial. El acto de constitución de la Región Administrativa y de Planeación Especial podrá realizarse por convenio entre los mandatarios seccionales, previa aprobación por parte de las corporaciones de las respectivas entidades territoriales y su ejecución será incorporada en el respectivo plan de desarrollo de la región mediante ordenanza y acuerdo distrital o municipal, en cada caso, según corresponda. (Subrayado fuera de texto)

- Jurisprudencia en relación a las Regiones Administrativas de Planificación Especial

La Corte Constitucional, en el análisis legal previo a la emisión de la Sentencia C-489 de 2012, relacionada con la exequibilidad de la Ley 1454 de 2011, tuvo en consideración la intervención del señor Procurador General de la Nación, de cuya participación se indica:

3.1. El doctor Alejandro Ordóñez Maldonado, Procurador General de la Nación, rindió concepto de conformidad con lo previsto en los artículos 242, numeral 2°, y 278, numeral 5°, de la Constitución Política, solicitando a la Corte que declare exequible la Ley 1454 de 2011. Para tal efecto, reseñó sumariamente la demanda y presentó el siguiente problema jurídico: “corresponde determinar si la Ley 1454 de 2011, al no

establecer las condiciones para la conversión de la región en entidad territorial, así como para la conformación de las entidades territoriales indígenas, incurrió en una omisión legislativa y, en consecuencia, vulneró el Preámbulo y los artículos 1º, 287, 307 y 329 de la Carta Política. Corresponde también determinar si en el proceso de formación de esta ley se vulneró el artículo 133 Superior, según el cual el voto de los miembros de cuerpos colegiados de elección popular será nominal y público, salvo en los casos que determine la ley.

3.2. En relación con el primer y segundo cargo, señaló que la Ley 1454 de 2011, no desarrolló todos los temas relativos al ordenamiento territorial, en especial los que concierne a la transformación de las Regiones Administrativas y de Planeación en entes territoriales y lo relacionado con la conformación de los territorios indígenas. Sin embargo, explicó que esta falta de desarrollo no es contraria al texto constitucional, porque para cumplir con los mandatos de los artículos 285, 286, 307 y 329 superiores, no es obligatorio que toda la normatividad relacionada con ordenamiento territorial esté contenida en una sola ley. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en las consideraciones que tuvo para emitir la Sentencia C-489 de 2012 antes referida, la Corte Constitucional señaló:

2.8.53. En conclusión ya que en la Ley 1454 de 2011 se omitió de manera absoluta la regulación sobre las regiones como entidades territoriales y las entidades territoriales indígenas la Corte no es competente para realizar el juicio de constitucionalidad solicitado y por ende se declara inhibida para fallar con relación a este cargo. No obstante y debido a que existe un deber constitucional incumplido por parte del legislador se exhortará al Gobierno Nacional y al Congreso de la República para que regule lo concerniente a las regiones como entidades territoriales y expidan el proyecto de ley especial que reglamente lo relativo a la conformación de las Entidades Territoriales Indígenas exhortó que se establecerá en la parte resolutive de esta Sentencia. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, aunque no existe pronunciamiento jurisprudencial específico o particular en relación con la naturaleza jurídica de las regiones administrativas y de planificación, se puede considerar por analogía, para el caso de la “Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”, lo expresado por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-072 de 2014, respecto de un esquema asociativo territorial semejante, como ocurre con las “Áreas Metropolitanas”, donde manifestó:

“AREAS METROPOLITANAS-No son en sí mismas entidades territoriales pero si gozan de las mismas garantías

El área Metropolitana goza de la garantía institucional propia de las entidades territoriales, por virtud de la garantía de autonomía consagrada para los municipios, y no porque ella en sí misma sea una entidad territorial; que como se explica, no lo es. Dicha garantía, cuya exigencia deriva de la protección a los municipios, si bien puede ser objeto de regulaciones básicas, como en efecto lo es mediante la ley orgánica

acusada en aras de salvaguardar el interés nacional y el principio unitario, no puede transgredir el núcleo esencial de la autonomía de los municipios que la conforman”.

- **Normatividad que dio origen a la “Región Administrativa de Planificación Especial– RAPE Región Central”**

El Concejo de Bogotá D.C. mediante el Acuerdo 563 de septiembre de 2014, aprobó la participación del distrito Capital en la constitución de la Región Administrativa de Planeación Especial RAPE Región Central, que asociación con los departamentos de Cundinamarca, Boyacá, Meta y Tolima, señalando, entre otros aspectos, lo siguiente:

Artículo 3º- Naturaleza Jurídica. *La Región Administrativa y de Planeación Especial RAPE- REGIÓN CENTRAL tiene la naturaleza jurídica de un esquema de asociación entre entidades territoriales, con personería jurídica, autonomía y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que le asignen la Constitución Política, la Ley, el Convenio que la constituya y sus estatutos.*

Parágrafo. La Región Administrativa y de Planeación Especial RAPE- REGIÓN CENTRAL, en ningún caso constituirá circunscripción electoral especial dentro de la división político- administrativa territorial del país y las entidades territoriales que la conforman conservarán su identidad política y territorial y continuarán desarrollando sus actividades en el marco de las competencias que le han sido asignadas.

Artículo 9º- Régimen Presupuestal, Patrimonio, Rentas y Recursos de la Región Administrativa y de Planeación Especial RAPE. REGION CENTRAL. *El régimen presupuestal de la RAPE - REGIÓN CENTRAL será el previsto en el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional, compilado en el Decreto 111 de 1996 y las normas que lo adicionen o modifiquen. Su patrimonio, rentas y recursos estarán constituidos por:*

- 1. Los recursos que las entidades territoriales asociadas destinen a su financiamiento y funcionamiento, según se disponga en el convenio de constitución de la RAPE.*
- 2. Los recursos de cofinanciación de la Nación para proyectos de la RAPE.*
- 3. Los incentivos que defina el Gobierno Nacional, de conformidad con los indicadores de sostenibilidad fiscal establecidos por la Ley, en favor de las entidades territoriales que conformen la RAPE.*
- 4. Los recursos de cooperación nacional o internacional.*
- 5. Las donaciones de cualquier índole.*
- 6. Los recursos que reciba en virtud de convenios o contratos.*
- 7. Los rendimientos de sus recursos y aportes.*
- 8. Los demás recursos que para el cumplimiento de sus funciones le transfieran las entidades territoriales y aquellos que perciba en desarrollo de su objeto.*

Parágrafo. La Administración Distrital incluirá en el presupuesto de cada vigencia fiscal, a partir de 2015, los aportes del Distrito a la RAPE - REGIÓN CENTRAL, los cuales se definirán de conformidad con la disponibilidad de ingresos y la sostenibilidad del Marco Fiscal de Mediano Plazo.

Mediante el Convenio No. 1676 del 25 de septiembre de 2014, se constituye la Región Administrativa y de Planeación Especial – RAPE Región Central, conformada por Bogotá D.C. y los departamentos de Cundinamarca, Boyacá, Meta y Tolima. En tal convenio se acordaron, entre otros asuntos, los siguientes asuntos:

CLÁUSULA CUARTA: NATURALEZA JURÍDICA. La RAPE - REGIÓN CENTRAL es una persona jurídica de derecho público de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento jurídico.

CLÁUSULA QUINTA. RÉGIMEN JURÍDICO. La RAPE - REGIÓN CENTRAL tendrá el siguiente régimen jurídico para el desarrollo de sus funciones y cometidos misionales:

94. La Constitución Política, la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial las leyes y reglamentos especiales que le apliquen, los actos administrativos que autorizaron su creación, el presente convenio y los estatutos que para el efecto adopte su Consejo Directivo.
95. Los actos que emita estarán sometidos a lo dispuesto en el Código General del Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
96. El régimen de contratación será el previsto en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.
97. El estatuto de presupuesto será adoptado por el Consejo Directivo de la RAPE - Región Central, en el marco de las leyes orgánicas de presupuesto.
98. La integración del patrimonio, de los bienes, caudales públicos, rentas, derechos y obligaciones que lo integran se establecerán en los estatutos de la entidad.
99. En los aspectos no regulados el régimen jurídico aplicable será el previsto para los establecimientos públicos, en cuanto sea compatible con su naturaleza.

CLÁUSULA NOVENA. APORTES PARA LA RAPE REGIÓN CENTRAL. Los aportes y las condiciones en que los mismos deben ser transferidos a la RAPE REGION CENTRAL por parte de los asociados se determinarán por el Consejo Directivo de la Región.

Por lo tanto, las entidades territoriales que integran la RAPE se obligan a presupuestar, apropiar y transferir para cada vigencia fiscal los aportes a cargo de cada una, de conformidad con el marco reglamentario que para el efecto adopte el Consejo Directivo de la RAPE Región Central.

El Acuerdo 001 del 30 de septiembre de 2014, por el cual se adoptan los Estatutos Internos de la Región administrativa y de Planeación Especial denominada RAPE— Región Central, prescribe:

“Artículo 3 Naturaleza jurídica. *La Región Central es una persona jurídica de derecho público, de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento jurídico.*

(...)

Artículo 7°. Competencia. La Región Central tendrá competencia sobre todo el territorio de las entidades que la integran. Con el propósito de garantizar los principios de coordinación, concurrencia, subsidiariedad y complementariedad, el Consejo Directivo de la Región Central definirá los criterios para establecer el hecho regional y dará los lineamientos y directrices generales para su intervención, gestión y tratamiento.

La Región Central es una autoridad administrativa y en tal sentido, posee las potestades y atributos que el ordenamiento jurídico ha previsto para este tipo de autoridades.

Artículo 8°. Funciones. *La Región Central tendrá por funciones, las siguientes:*

1. Reglamentar y declarar los hechos regionales que delimiten el ámbito de intervención de la entidad.
2. Ejercer autoridad administrativa en la escala regional, en relación con los asuntos de su competencia.
3. Establecer autoridades administrativas, de orden regional, del nivel central y descentralizado por servicios o administrativamente, para el ejercicio de sus planes, programas, proyectos y actividades.
4. Coordinar la prestación de los servicios públicos de escala regional y cuando sea habilitada para ello, prestarlos directamente a través de entidades descentralizadas por servicios, propias o de las entidades territoriales que la integran, mediante la suscripción del respectivo convenio.
5. Establecer directrices y propender por la coherencia y articulación de la planeación entre las entidades territoriales que la conforman en el ámbito de su competencia.
6. Diseñar, adoptar, ejecutar, monitorear, evaluar y rendir cuentas del Plan Estratégico Regional y de los programas y proyectos que sean de interés común para las entidades que conforman la Región Central y que conduzcan al desarrollo integral sostenible del territorio dentro de los límites -de su competencia, para lo cual contará con las prerrogativas que el ordenamiento jurídico establece para las entidades públicas.

Artículo 12°. Funciones del Consejo Directivo. Serán funciones del Consejo Directivo, las siguientes:

(...)

6. Aprobar el reglamento de los aportes a cargo de las entidades territoriales y determinar la cuantía de los mismos y las condiciones para que sean transferidos a la Región Central, para cada vigencia.

(...)

Artículo 30. Patrimonio. El patrimonio de la Región Central lo constituirán los siguientes recursos, bienes, derechos y rentas:

1. Los aportes, ordinarios y extraordinarios y demás recursos que los integrantes de la Región Central le transfieran.

(...)

Artículo 31°. Régimen de Aportes. El Consejo Directivo de la Región Central establecerá el reglamento general de los aportes, ordinarios y extraordinarios, en el que se determine los principios, procedimientos, metodologías y forma para su determinación, transferencia y pago.

Para cada vigencia fiscal, el Consejo Directivo de la Región Central determinará el monto de los aportes ordinarios y extraordinarios a cargo de las entidades territoriales integrantes de la Región Central.

Los integrantes de la Región Central incluirán en sus respectivos presupuestos para cada vigencia fiscal los recursos que se determinen como aportes, los cuales se definirán de conformidad con la disponibilidad de ingresos y la sostenibilidad del Marco Fiscal de Mediano Plazo de cada uno de aquellos.

Artículo 32°. Régimen Presupuestal. El estatuto de presupuesto será adoptado por el Consejo Directivo de la Región Central, en el marco de las leyes orgánicas de presupuesto y de las normas que le sean aplicables a la Región. (Subrayados fuera de texto)

- **Alcance y distinción entre “aportes ordinarios” y las “participaciones del Estado” en entidades públicas**

En el contexto normativo aplicable al hecho que nos ocupa, es necesario considerar lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-065 de 1997, al referirse a la diferenciación entre un aporte ordinario y una participación patrimonial, donde señaló:

“(...) el alcance y distinción entre los aportes ordinarios y las participaciones del Estado en distintas entidades. Así, una entidad que recibe aportes pero no participaciones – esto es, donde el Estado entrega recursos para proyectos pero no se convierte en asociado - queda, en general, sometida a una vigilancia fiscal sobre un contrato. En cambio, las entidades que reciben participación y en donde el Estado es

miembro, se caracterizan porque la vigilancia fiscal se ejerce de manera directa sobre la entidad. Esta diferencia de tratamiento legal tiene sentido, pues sin afectar el alcance mismo del control fiscal, permite un control diferenciado de aquellos casos en que el Estado se asocia, de aquellos otros en donde simplemente aporta a proyectos específicos, por medio de contratos. (...) (Subrayado fuera de texto)

De igual manera en la referida sentencia se establece el alcance de los conceptos de “participación” y del simple “aporte”, al señalar:

“(...) por participación se debe entender la entrega de dineros u otros recursos que el Estado efectúa para integrar el capital social y para convertirse en socio de una entidad, mientras que el término aporte hace referencia a aquellas entregas de dineros o recursos estatales que no entran a formar el capital social sino que se efectúa para el cumplimiento de un proyecto o programa específico”

En relación con lo anterior, la Contaduría General de la Nación, en la doctrina contable pública emitida mediante concepto 200312-30835 de diciembre 16 de 2003, señaló:

“Teniendo en cuenta las consideraciones en el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

- *Con relación a la diferencia entre los ingresos por transferencias con carácter de contraprestación, con aquellos que no tienen dicho carácter, es pertinente precisar con base en las consideraciones anteriormente descritas, que las transferencias que se reconocen, registran y revelan como ingresos, son aquellas que son originadas en traslados sin contraprestación directa realizado entre los distintos niveles y sectores de la administración pública, bien sea para el financiamiento del cometido estatal del ente público, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa, por ejemplo, transferencias corrientes y de capital del gobierno general o de las empresas.*
- *Para el registro contable de las TRANSFERENCIAS, específicamente las de capital, tanto en el ente público que las gira como en el ente público que las recibe, debe tenerse en cuenta el objeto de las mismas o, el fin de la apropiación presupuestal, es decir, si la transferencia se realiza a título de aporte patrimonial, cuando se trata de empresas, o a otro título o intención, como puede ser el desarrollo de un proyecto convenido. Cualquiera sea la intención de la transferencia, el PGCP contiene las cuentas necesarias que permitirán realizar el respectivo registro contable.”*
- **Consideraciones en relación con la normatividad contable pública vigente**

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública que integra el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los principios de contabilidad pública, en el párrafo 117, señala:

117. Devengo o Causación. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*

El citado Plan General de Contabilidad Pública, en el numeral 9, referido a las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 143, 224, 253, 255, 264, 269 y 278 establece lo siguiente:

9.1.1.1 Inversiones e instrumentos derivados

143. *Noción. Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.*

9.1.2.3 Cuentas por pagar

224. *Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.*

9.1.3.1 Hacienda pública

253. *Noción. La Hacienda pública está constituida por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial; además de las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.*

9.1.3.2 Patrimonio institucional

255. *Noción. Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios. También incluye los recursos públicos que están orientados a fomentar el desarrollo de un sector*

específico y las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública

9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

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

El Catálogo General de Cuentas que hace parte del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, mediante el cual se definen los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública-SNCP contiene donde se señala la descripción y dinámicas, señala lo siguiente:

CUENTA 1206 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés social o en acciones de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, las cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control en la entidad receptora de la inversión. También registra los aportes efectuados en organismos internacionales y en entidades sin ánimo de lucro, con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro.

Excepcionalmente, deberán registrarse las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria, y su clasificación sea de alta o media bursatilidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3235-Superávit por Donación, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado y 4805-Financieros.

CUENTA 1207 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social que le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control en el ente receptor de dichos aportes y que, como consecuencia de ello, está obligada a aplicar el método de participación patrimonial para la actualización y registro de tales inversiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1207-Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas, 3117- Superávit por el Método de Participación Patrimonial, 312502-Inversiones y 3243-Superávit por el Método de Participación Patrimonial, 325502-Inversiones y 4807-Utilidad por el Método de Participación Patrimonial.

CUENTA 2307 TRANSFERENCIAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

CUENTA 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

CUENTA 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales. La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias.

El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones. (Subrayados fuera de texto)

El Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, en el Capítulo I “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de Activos”, en el numeral 7, sobre inversiones patrimoniales, establece lo siguiente:

7. INVERSIONES PATRIMONIALES

Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor.

8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante. El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma.

El control conjunto es el acuerdo de compartir el control sobre una entidad mediante un convenio vinculante.

Por su parte, la influencia importante es la facultad que tiene una entidad contable pública, con independencia de que el porcentaje de participación en el capital social no sea suficiente para tener el control, de intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad, con el fin de obtener beneficios de las actividades de la misma. Esta facultad se fundamenta en la relación entre el inversionista y la entidad asociada. La existencia de influencia importante se manifiesta, por lo general, en una o más de las siguientes formas:

- a. Representación en la junta directiva u órgano rector equivalente de la entidad asociada;*
- b. Participación en los procesos de formulación de políticas;*
- c. Transacciones importantes entre el inversionista y la entidad asociada;*
- d. Intercambio de personal directivo; o*
- e. Suministro de información técnica esencial.*

La entidad sobre la cual se ejerce el control se denomina entidad controlada, la entidad en la que se comparte el control se denomina entidad bajo control conjunto, y la entidad sobre la cual se ejerce influencia importante se denomina entidad asociada.

- **Obligaciones de la RAPE Región Central en materia de contabilidad pública**

La Contaduría General de la Nación CGN, en atención a la solicitud radicada con el número 20155500017102 del 17 de Abril de 2015, de conformidad con lo establecido en el artículo 5º de la Resolución 354 del 05 de septiembre de 2007 emitida por esta entidad y demás

normas concordantes, mediante comunicación interna radicada con el número 20151300007153 de fecha 24 de abril de 2015, suscrita por Coordinadora (E) GIT de Jurídica, concluyó:

“De la revisión de los documentos allegados por la Entidad solicitante, se puede colegir que la misma se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP.”

Para llegar a tal conclusión, sobre la RAPE Región Central se consideró que lo siguiente:

- Es una persona jurídica de derecho público, de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento jurídico
- Que para efectos de consolidación se le clasificó en orden Departamental
- Su naturaleza es la de una entidad “Adscrita supra.”
- Su patrimonio es 100% público
- Que para tales efectos de definir el marco normativo contable que debería aplicar se le asimiló a un Establecimiento Público

Igualmente, el Contador General de la Nación, mediante comunicación de fecha 8 de mayo de 2015, radicada con el número 20153000020971, atendiendo la solicitud presentada por el doctor Carlos Leonardo Córdoba Martínez, Director Ejecutivo la “Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”, radicada con número 20155500017102 de fecha 17 de abril de 2015, le notificó que esa entidad fue incluida en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública- CHIP, asignándole el código institucional 923272652, con el que en adelante deberá efectuar directamente los reportes a la Contaduría General de la Nación-CGN y demás usuarios estratégicos del CHIP, a partir del corte 30 de junio de 2015. Así mismo, le recomendó:

“En razón a lo establecido en las Resoluciones 354, 355, 356, 248 y 375 de 2007 emitidas por este Despacho, por medio de las cuales se definen los aspectos conceptuales, de procedimiento e instrumentales que deberá implementar el área contable, en los plazos y con los formatos establecidos para tal efecto, agradezco de manera especial se impartan las instrucciones pertinentes sobre el particular”.

- **Asuntos de Competencia funcional de la Contaduría General de la Nación**

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos constitucionales, legales y normativos de carácter presupuestal.

- Consideraciones de tipo presupuestal

Teniendo en cuenta lo señalado en el apartado anterior, en relación con los asuntos de tipo presupuestal aplicables en la RAPE Región Central, se debe considerar lo señalado en el Acuerdo 010 de 2015, emitido por el Consejo Directivo de ésta en ejercicio de sus facultades legales, en particular las establecidas en el numeral 4º de la cláusula quinta del Convenio 1676 del 25 de septiembre de 2014 y el numeral 5º del artículo 12º del Acuerdo Regional 001 de 2014, por el cual se expidió el Estatuto Orgánico de Presupuesto de esa Entidad.

En tal Acuerdo no se estableció determinación alguna en relación con los recursos del balance o excedentes financieros al cierre de una vigencia fiscal; sin embargo, en el Artículo 89 se señaló:

Artículo 89º. Remisión al Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional. - *Los vacíos que surjan en la aplicación del presente Estatuto respecto de la regulación en materia de programación, aprobación, ejecución y modificaciones al Presupuesto de la Entidad, se suplirán con las normas que regulen situaciones análogas en el Estatuto Orgánico de Presupuesto Nacional.*

De otro lado, desde el ámbito presupuestal, respecto de la clasificación adecuada para los aportes ordinarios y extraordinarios que los asociados transfieran a la “RAPE Región Central”, también es posible analizar la distinción entre un aporte ordinario que debe clasificarse como una “transferencia” y la movilización de recursos para la adquisición de derechos de tipo patrimonial. Al respecto, el “Manual de Clasificación Económica del Presupuesto” Versión 2008, publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, indica lo siguiente:

3.1.6. Transferencias corrientes. *Traspaso de recursos sin contraprestación directa en bienes o servicios, los cuales están condicionados a que los beneficiarios los utilicen en gastos o aplicaciones financieras y cuyos importes no son reintegrados por los beneficiarios y sus fines pueden ser económicos o financieros y sociales. Cuando una transferencia no se pueda clasificar como de capital se clasificará como corriente. Así mismo, se clasifican de acuerdo al sector receptor de la transferencia.*

3.2. Gastos e Inversiones de Capital - Inversiones de Capital. *Son aquellas erogaciones para adquirir bienes de capital y como tal son, de algún modo, económicamente productivas. Su naturaleza de capital se deriva de la naturaleza perdurable del cuerpo de bienes que, además tienen un valor representativo.*

3.2.1.6. Adquisición de Aportes de Capital – (Código 3.2.1. Adquisición de activos reales). *Comprende las erogaciones efectuadas por el estado en aportes de capital o mediante la adquisición de acciones y participaciones de capital, de empresas estatales, mixtas o privadas, nacionales o extranjeras.*

3.2.2. Transferencias de Capital. *Asignaciones de recursos, sin contraprestación que están condicionados a la adquisición de activos de capital financiero y no financiero. Se clasifican de acuerdo al sector receptor de la transferencia.*

CONCLUSIÓN

El procedimiento para el reconocimiento contable de los aportes ordinarios y extraordinarios destinados a atender los gastos de funcionamiento e inversión a cargo de la “Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”, debe fundamentarse en las consideraciones constitucionales, legales, normativas y complementarias antes señaladas, de cuyo análisis se concluye lo siguiente:

- Normatividad contable aplicable por parte de la RAPE Región Central.

La “RAPE Región Central” no es una entidad territorial, así la Constitución Política Nacional (Artículo 286) haya previsto la posibilidad otorgarles tal carácter, por cuanto la Ley 1454 de 2011 no le asignó tal categoría. Del análisis de la documentación suministrada en la consulta se concluye que esta entidad es una persona de derecho público de naturaleza asociativa del orden territorial regional, con personería jurídica, que goza de autonomía administrativa y financiera, con patrimonio propio para la gestión de los asuntos y el desarrollo de las funciones y cometidos que se le asignen por parte del ordenamiento legal.

La “RAPE Región Central” se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP vigente, razón por la fue incluida en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública- CHIP, asignándole el código institucional 923272652, con el que en adelante deberá efectuar directamente los reportes a la Contaduría General de la Nación-CGN y demás usuarios estratégicos del CHIP, a partir del corte 30 de junio de 2015.

Para efectos de la gestión contable a cargo de la Contaduría General de la Nación se le considera parte del “sector gobierno”, su naturaleza corresponde a la de una entidad “adscrita supra” y le clasificó en el orden Departamental, que por no tratarse de una administración del nivel central su patrimonio debe clasificarse dentro del grupo 32 PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

En atención a lo establecido en las Resoluciones 354, 355, 356, 248 y 375 de 2007 emitidas por la Contaduría General de la Nación, por medio de las cuales se definen los aspectos conceptuales, de procedimiento e instrumentales que deben implementar las entidades contables públicas, la “Región Administrativa de Planificación Especial–RAPE Región Central”, en atención a su naturaleza jurídica y la autonomía administrativa y financiera de que goza, debe atender directamente todas las obligaciones vigentes en materia de contabilidad pública, independientemente de sus asociados.

- Reconocimiento contable de los aportes ordinarios

Para el reconocimiento contable de los aportes entregados a la “RAPE Región Central” por parte de los diferentes asociados, tanto en el ente público que los entrega como en el ente público que las recibe, debe tenerse en cuenta, entre otros supuestos, lo siguientes:

- xii. Si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido contraprestación alguna.
- xiii. Si la transferencia se realiza como aporte para el fortalecimiento patrimonial.
- xiv. Si el aporte tiene como propósito la participación en el patrimonio de la entidad receptora. Esta condición se presenta generalmente cuando la entidad beneficiaria es una empresa, que no es el caso de la RAPE.
- xv. Si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones frente al uso de los recursos.

El Consejo Directivo de la RAPE Región Central, haciendo uso de la facultades legales que le otorgan en el numeral 2º de la cláusula décima del Convenio 1676 de 2014 y el numeral 6º del artículo 12 del Acuerdo Regional 001 de 2014, al establecer el monto de los aportes a cargo de cada asociado durante la vigencia 2015, no les señaló la condición de aportes para el fortalecimiento patrimonial de esta entidad ni les determinó naturaleza especial alguna, salvo la de aportes de carácter ordinario.

Por lo anterior, este Despacho concluye que la entrega de aportes ordinarios y extraordinarios constituye una transferencia sin contraprestación directa en bienes o servicios. Se infiere además, que todos los aportes, sean los ordinarios o extraordinarios de la vigencia 2015 como los que se entreguen en las vigencias futuras, tendrán naturaleza semejante. Es decir, no se trata de recursos colocados para adquirir derechos representados en títulos participativos (acciones o cuotas o partes de interés social), independientemente que las entidades territoriales asociadas en la “RAPE Región Central” compartan el control o ejerzan influencia importante en las decisiones de esa entidad, así los asociados tengan, entre otras prerrogativas, representación en la junta directiva u órgano rector equivalente, definan u orienten conjuntamente las políticas financieras y operativas de esa entidad y que tengan derecho al suministro de información técnica esencial.

Así las cosas, el tratamiento contable será el siguiente:

- 4 Cada asociado en la “RAPE Región Central”, cuando entregue el proceso de ejecución presupuestal se encuentre en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal, reconocerán un pasivo por concepto de transferencias mediante débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 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. Tal obligación se afectará con la entrega efectiva de los dineros mediante un débito en la Subcuenta

240315 Otras transferencias, de la Cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- 5 En tanto, la “RAPE Región Central”, en calidad de beneficiario de tales aportes, deberá reconocer el derecho por transferencias mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, derecho que será afectado con el recaudo de los recursos mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

Con lo expresado anteriormente se concreta la doctrina emitida por este Despacho mediante el radicado CGN No. 20152000027071 de fecha junio 19 de 2015

- Consolidación de la información contable en el Distrito Capital

En desarrollo del proceso de consolidación de la información contable pública de las diferentes dependencias, órganos y entidades que conforman el Distrito Capital, que debe adelantar la Dirección Distrital de Contabilidad de conformidad con lo señalado en el Acuerdo 17 de 1995, numeral 7 del Artículo 10º, no se debe incluir a la RAPE Región Central por cuanto se trata de una entidad adscrita supra del orden departamental.

- Procedimiento contable frente a los resultados del ejercicio en la RAPE al final del periodo contable, la distribución de aportes y la declaración de excedentes financieros

Al respecto de debe tener en cuenta que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la distribución aportes y la declaración de excedentes financieros por tratarse de aspectos de carácter operativo, que pudieron definirse en el convenio suscrito entre los diferentes asociados o en los estatutos de la RAPE sin que ello se haya precisado.

No obstante lo anterior, al cierre del periodo contable, la RAPE deberá reclasificar el resultado del ejercicio a la subcuenta 320801 Capital fiscal, de la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL.

CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. Concepto No. 20152000046721 de fecha 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09

Capítulo 2

Marco Normativo

Empresas Que Cotizan En El Mercado o Que Captan o Administran Ahorro Del Público – Res. 743 de 2013



2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RESOLUCIÓN 743 DE 2013

2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTE AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20152000045001 DEL 07-12-2015

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público – Res. 743 de 2013
	TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Otros ingresos Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMA	4. Tratamiento contable de la infraestructura entregada por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación 5. Tratamiento contable de los recursos que se deriven del Convenio Interadministrativo No. 003 del 29 de octubre de 2007, cedido por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación a Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. 6. Tratamiento contable de las tarifas recaudadas por parte de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. en la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el Municipio de Quibdó. 7. Tratamiento contable de la recuperación de los costos incurridos por Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. para la ejecución del Convenio Interadministrativo de Colaboración del 31 de marzo de 2008.

Señor:

MARCO ANTONIO HOLGUÍN VILLADA

Profesional Financiero

Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P.

Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su correo electrónico del 5 de octubre de 2015, radicado con el número 2015-550-004848-2, mediante el cual se adjunta información adicional requerida para dar

respuesta a la consulta radicada con el número 2015-550-004006-2, en relación con el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Colaboración celebrado entre Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. en Liquidación y Empresas Públicas de Medellín E.S.P., para la gestión de inversiones y su interventoría, mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, en la zona urbana del Municipio de Quibdó (Chocó), así como el tratamiento contable de la cesión del Convenio Interadministrativo No. 003 del 29 de octubre de 2007, por parte de Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. en Liquidación a EPM Bogotá Aguas S.A. E.S.P.

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Convenio Interadministrativo No. 003 de 29 de octubre de 2007 celebrado entre el Municipio de Quibdó y las Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. en liquidación, señala:

“(…)

CONSIDERANDOS

8. *Que es obligación de los municipios en virtud del artículo 5.1 de la Ley 142 de 1994, asegurar la eficiente prestación de los servicios públicos de su competencia, dentro de los cuales se encuentran los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo.*

(…)

9. *Que el artículo 78 de la Ley 715 de 2001 estableció que los recursos correspondientes a las competencias asignadas a las entidades territoriales en el sector de agua potable y saneamiento básico se destinarán a la financiación de inversiones en infraestructura, así como a cubrir los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994.*

(…)

- xvi. *Que con el fin de garantizar la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el **MUNICIPIO**, se suscribió por parte de La Empresa **EPQ ESP (sic) EN LIQUIDACIÓN** con la empresa ETA SERVICIOS S.A. E.S.P., un Contrato de Operación Temporal hasta tanto se seleccione el operador definitivo en virtud de un proceso de selección que adelantará la Empresa **EPQ ESP (sic) EN LIQUIDACIÓN** en el marco de las obligaciones adquiridas con la suscripción del Convenio de Apoyo Financiero No. 124 de 2007.*

xvii. Que con el fin de asegurar el mejoramiento continuo de los servicios de acueducto y alcantarillado, es necesario que el MUNICIPIO transfiera los recursos de Propósito General destinados al Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico provenientes de la Ley 715 de 2001 a la Empresa EPQ ESP (sic) EN LIQUIDACIÓN. De esta forma se garantiza el cumplimiento de las obligaciones que adquiere en la prestación de estos servicios y la correcta ejecución por parte del operador especializado que resulte seleccionado como consecuencia del proceso contractual que esta empresa adelantará.

Atendiendo los anteriores considerandos, se suscribe el presente Convenio Interadministrativo contenido en las siguientes

CLAUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: Mediante el presente Convenio, las partes acuerdan brindar toda su cooperación, asistencia técnica y apoyo financiero para garantizar por parte del operador especializado que se vincule, la adecuada prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el casco urbano del Municipio de Quibdó.

Parágrafo I: Para la coordinación entre las partes y seguimiento a la ejecución de este convenio, se creará un Comité Interno, que será reglamentado como la instancia para la coordinación, gestión y ejecución del mismo; el cual será cedido a operador especializado que se vincule.

CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIÓN DEL MUNICIPIO: **EL MUNICIPIO** se obliga especialmente a través de la suscripción del presente Convenio a lo siguiente:

Transferir a favor de EPQ E.S.P. EN LIQUIDACIÓN y una vez vinculado el Operador Especializado para la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, a favor de éste último, la suma equivalente al setenta (70) % de los recursos provenientes de Ley 715 de 2001 correspondiente al sector de agua potable y saneamiento básico dentro de la participación de propósito general que recibe el MUNICIPIO por un término de veinte años a partir de la vigencia 2008.

PARÁGRAFO II (sic): Los recursos serán destinados en primer lugar, a cubrir los subsidios que se otorquen a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, y a las obras e inversiones en sus respectivos sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, tal como lo dispone el documento Conpes 3470 del 30 de abril de 2007.

PARÁGRAFO III (sic): Mientras se suscribe el contrato con un Operador Especializado para la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, en el área urbana del Municipio de Quibdó, la transferencia de los recursos de que trata la cláusula Segunda de

este Contrato, se realizará a EPQ E.S.P. EN LIQUIDACIÓN a través de la Sociedad Fiduciaria que será contratada por EPQ E.S.P. EN LIQUIDACION.

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE EPQ E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. Mediante la suscripción del presente Convenio, EPQ E.S.P. EN LIQUIDACIÓN asume el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.- Ejercer en forma transitoria la vigilancia y suscripción del Contrato de Operación que se suscriba en virtud del proceso de selección que se adelante; con el fin de garantizar la adecuada prestación de los servicios, mientras se contrata la respectiva supervisión del citado contrato.

2.- Velar porque al Operador que resulte vinculado en virtud del proceso de selección adelantado por la EPQ E.S.P. EN LIQUIDACION, le sean entregados los recursos que aporten la Nación y el MUNICIPIO en los plazos señalados en el respectivo Contrato de Operación que se suscriba.

3.- Rendir los Informes que le sean solicitados por parte del MUNICIPIO y demás autoridades, sobre la ejecución del Contrato de Operación que se suscriba para la prestación de los servicios públicos de acueductos alcantarillado y aseo.

(...)

CLÁUSULA QUINTA: DURACIÓN. La duración del presente Convenio será por el mismo término de compromiso de vigencias futuras establecido en el Acuerdo Municipal No. 020 del 30 de Agosto de 2007 “Por el cual se conceden facultades al Alcalde Municipal de Quibdó para comprometer Vigencias Futuras”.

CLÁUSULA SEXTA: CESIÓN DEL CONVENIO: Una vez perfeccionado el Contrato de Operación con el Operador Especializado, se procederá a la cesión del presente Convenio por parte de la EPQ EN LIQUIDACION a favor del citado Operador sin que sea necesario para ello obtener autorización previa de MUNICIPIO.

CLÁUSULA SÉPTIMA: AUTORIZACIÓN: EL MUNICIPIO, autoriza en forma revocable a la entidad financiera actual o futura encargada de la recepción de los recursos indicados en la cláusula segunda de este Convenio para que transfiera y/o traslade al Encargo Fiduciario de EPQ E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, previa presentación de la cuenta de cobro o factura correspondiente, o a través de los mecanismos que se definan en la ley.

PARÁGRAFO IV (sic): Una vez vinculado el Operador Especializado, esta autorización aplicará a favor del cesionario del presente Convenio.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo de Colaboración celebrado entre Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. En Liquidación y Empresas Públicas de Medellín E.S.P., para la Gestión de Inversiones y su Interventoría, Mantenimiento y Operación de los Sistemas de Acueducto, Alcantarillado y Aseo, en la Zona Urbana del Municipio de Quibdó (Choco), suscrito el 31 de marzo de 2008, estipula:

“(…)

CONSIDERACIONES

I. ANTECEDENTES DE E.P.Q. E.S.P.

- b. *El 11 de enero de 2005, tras surtir el trámite requerido para el efecto, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios —en adelante S.S.P.D.— mediante Resolución N° 000031, tomó posesión con fines liquidatorios de E.P.Q. E.S.P., por encontrarse incurso en las causales provistas en los numerales 1 y 5 del artículo 59 de la Ley 142 de 1994.*
- c. *Mediante Resolución N° SSPD-20061300040455 de octubre 24 de 2006, la S.S.P.D. ordenó liquidar a las Empresas Públicas de Quibdó E.S.P.*
- d. *De conformidad con la Resolución señalada en el numeral anterior, fue nombrado un liquidador para E.P.Q. E.S.P. y con el fin de garantizar los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Quibdó, se ordenó a éste lo siguiente: ‘suscribir [sic] un contrato transitorio de arrendamiento de la infraestructura y demás contratos y actos necesarios para tal fin, en tanto se pone en marcha la solución empresarial que garantice en el Largo plazo la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en el área de influencia de la misma’ (consideración octava del acto administrativo) (sic).*
- e. *Con el fin de garantizar la prestación de los servicios que se encontraban a cargo de E.P.Q. E.S.P., con fecha noviembre 24 de 2006, se suscribió entre E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN y ETASERVICIOS, el contrato de arrendamiento de infraestructura N° 002-2006. Su plazo se acordó en seis (6) meses, el cual puede ser prorrogado de mutuo acuerdo o terminado anticipadamente, cuando el liquidador así lo decida y siempre que existan las causales legales para ello.*

II. GARANTÍA FINANCIERA PARA LA CONTINUIDAD DE LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN EL MUNICIPIO DE QUIBDÓ.

- f. *Para garantizar la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, en el municipio de Quibdó, mediante el documento CONPES 3470 de abril 30 de*

2007 se definió la estrategia del plan de inversiones a adelantar por parte de la Nación, (...)

(...)

5.2 Uno de los principales objetivos del proyecto previsto en el documento CONPES fue el de ‘... mejorar los niveles de cobertura y calidad de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado y aseo en la ciudad de Quibdó, mediante la vinculación de un Operador Especializado que preste los servicios y esté sujeto a un esquema de metas de gestión empresarial eficiente, con indicadores de resultados cuantificados y medibles, y que a su vez el operador garantice la ejecución y sostenibilidad de las inversiones definidas en el POI [Plan de Obras e Inversiones].’

(...)

III. PARTICIPACIÓN DE EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. PARA GARANTIZAR LA CONTINUIDAD EN LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS

4. La S.S.P.D. en cumplimiento de los compromisos asumidos en el documento CONPES 3470, solicitó a Empresas Públicas de Medellín E.S.P. estudiar la viabilidad técnica y financiera del sistema de acueducto, alcantarillado y aseo, actualmente operado por ETASERVICIOS, en el municipio de Quibdó. EE.PP.M. E.S.P. manifestó su interés en apoyar el plan de choque propuesto por la S.S.P.D., de conformidad con lo dispuesto en el documento CONPES 3470 de 2007, bajo la figura de un convenio interadministrativo de colaboración a suscribir con E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. Este convenio se desarrollaría bajo las siguientes políticas: en primer lugar EE.PP.M. E.S.P., no recibiría una retribución económica por su gestión; en segundo lugar, los recursos requeridos para llevar adelante el objeto del convenio no serían aportados por ésta; en tercer lugar, EE.PP.M. E.S.P. no asumiría ningún riesgo económico en la ejecución de dicho contrato, y finalmente, debería garantizársele a EE.PP.M. E.S.P. la recuperación de la totalidad de los costos en que pudiera incurrir por la ejecución de dicho contrato.

(...)

IV. FUNDAMENTO JURÍDICO PARA GARANTIZAR LA CONTINUIDAD DE LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN EL MUNICIPIO DE QUIBDÓ.

(...)

(a) Acordes con el artículo 121 de la Ley 142 de 1994, el régimen aplicable a las empresas de servicios públicos domiciliarios en liquidación forzosa es el previsto en dicha norma y en lo no regulado especialmente en ella, en la normatividad sobre

liquidación de instituciones financieras.

(...)

- a) E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, en cumplimiento de la obligación dispuesta en el numeral 2 de la cláusula cuarta del convenio interadministrativo 124 de junio 27 de 2007, suscrito con el MAVDT. y el municipio de Quibdó, se obligó a contratar un operador transitorio, que garantizara la continuidad en la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Quibdó. Este reemplazaría al actual operador (ETASERVICIOS) y tendría a cargo el gerenciamiento de las inversiones y operación del servicio, hasta poner el sistema en un punto que permita a la S.S.P.D. tomar una medida definitiva al respecto.
- b) E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN en su calidad de prestador del servicio, celebra el presente convenio como una fórmula o mecanismo de transición con el cual se busca garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, en la zona urbana del municipio de Quibdó. Lo anterior hasta tanto la S.S.P.D. ordene una medida definitiva para la solución al problema existente en el municipio de Quibdó.

Previas las anteriores consideraciones LAS PARTES acuerdan:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. Gestión de inversiones e interventoría a las mismas, y mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, en la zona urbana del municipio de Quibdó (Chocó). **PARÁGRAFO PRIMERO:** En desarrollo del objeto del presente convenio EE.PP.M E.S.P. directamente o a través de una de sus filiales, realizará, entre otras, el diseño, la operación, ampliación, rehabilitación y mantenimiento de la infraestructura, gestión comercial y social, e interventoría, para la prestación transitoria de los servicios públicos referidos. **PARÁGRAFO SEGUNDO:** EE.PP.M E.S.P. por ningún motivo relacionado con este convenio aportará recursos propios para la ejecución o terminación del mismo. EE.PP.M E.S.P. sólo ejecutará los recursos entregados por terceros o por E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN para el cumplimiento del objeto, sin asumir riesgo económico alguno. **CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DE E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACION.** Son obligaciones de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, en su calidad de prestador del servicio: **1.** Permitir el uso gratuito a EE.PP.M E.S.P., de cada uno de los bienes que integran la infraestructura existente para la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo. Los anteriores bienes deberán entregarse material, debidamente inventariados y valorados económicamente, a EE.PP.M E.S.P., en el plazo de empalme señalado en el parágrafo de la cláusula cuarta del presente convenio (...) **4.** Garantizar a EE.PP.M E.S.P. el uso legítimo y sin cobro alguno, de todos los bienes, derechos e información afecta a la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo existente. (...) **8.** Ceder por el plazo de ejecución del presente

convenio a EE.PP.M E.S.P., una vez perfeccionado el mismo, su posición contractual en el convenio interadministrativo 003 de octubre 29 de 2007.**9.** Contratar un operador especializado, para la operación y mantenimiento de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo del municipio de Quibdó, seis (6) meses antes de la terminación del plazo de este convenio interadministrativo. Lo anterior para que EE.PP.M E.S.P. realice el respectivo empalme y entrega de la operación y mantenimiento de dichos sistemas, durante aquel periodo al nuevo operador (...) **CLAUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE EE.PP.M E.S.P.** Son obligaciones de EE.PP.M E.S.P., en su calidad de operador: 1. Operar los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en el casco urbano del municipio de Quibdó, departamento de Chocó, con la infraestructura disponible. 2. Realizar la gestión comercial inherente a la operación del servicio, tales como lectura de medidores, facturación, cobro y recaudo de tarifas. 3. Ejecutar las inversiones definidas en el Plan de Obras e Inversiones, definidas en el ANEXO N° 1, con los recursos entregados conforme al documento CONPES 3470 de 2007 y demás fuentes de financiamiento con el fin de mejorar la infraestructura de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Quibdó. (...) 5. EE.PP.M E.S.P., considerando que sus obligaciones son de medio y no de resultado, desarrollará la gestión encomendada con la mayor diligencia y cuidado, utilizando todos los medios a su alcance, dentro de una sana y razonable ejecución de las inversiones y la operación de los sistemas. (...) 7. Los elementos de la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo, que no sean susceptibles de mejora o reparación, deberán inventariarse para entregarlos a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. (...) 9. Ejecutar el plan de obras e inversiones definido en el ANEXO 1 'PROYECCIONES ECONÓMICAS', para dar cumplimiento, a partir del momento allí indicado, a las normas aplicables de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, incluyendo la regulación técnica vigente expedida por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento básico. (...) 10. Abstenerse de enajenar, prometer en venta, transferir a cualquier título o constituir gravámenes o limitaciones al dominio sobre la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo. 11. Abstenerse de subarrendar La infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo a terceros, salvo autorización escrita de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. (...) 14. Presentar los informes de inversiones requeridos por E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, en un término de 10 días hábiles, contados a partir de la solicitud. (...) 18. Gestionar el cobro de la cartera causada y no pagada de usuarios existentes antes de la firma del presente convenio e informada por E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. La cartera no recuperada antes de 18 meses será devuelta a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN para que continúe su gestión. (...) 20. Hacer reportes de estado de los recursos y el estado de cumplimiento de metas de las inversiones a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN o a las autoridades competentes que lo soliciten. (...) **CLÁUSULA CUARTA: PLAZO.** El presente convenio tendrá un plazo de siete (7) años contados a partir de la suscripción del acta de inicio y podrá prorrogarse por mutuo acuerdo entre LAS PARTES en los eventos que las circunstancias así lo ameriten. (...). **CLÁUSULA QUINTA: REGULACIÓN ECONÓMICA DEL CONVENIO:** EE.PP.M E.S.P. no responderá por la insuficiencia, de recursos para adelantar el cumplimiento del objeto contractual. 1. GESTIÓN DE INVERSIÓN: 1.1. E.P.Q. EN LIQUIDACIÓN velará porque el

M.A.V.D.T. consigne en la fiducia, 'FIDUPETROL' los recursos establecidos en el convenio 124 de junio 27 de 2007. 1.2. E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN velará por el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el municipio de Quibdó en el convenio interadministrativo 003 de octubre 27 de 2007 y por la transferencia de los recursos allí dispuestos, directamente a EE.PP.M. E.S.P (...)

2. GESTIÓN DE OPERACIÓN: En virtud del presente Convenio la E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN cede a favor de EE.PP.M ESP la totalidad de las tarifas recaudadas en virtud de la operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo del municipio de Quibdó. Así mismo, E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN para cubrir el déficit de operación faltante, discriminado en el ANEXO No. 1 de este convenio, gestionará con la S.S.P.D., antes de dos (2) meses posteriores a la firma del acta de inicio del presente convenio, un convenio en el que se garantice la apropiación anual anticipada por el plazo de este convenio interadministrativo de colaboración los déficits anuales allí señalados. La entrega de estos recursos, para el cubrimiento de las pérdidas operativas trimestrales de EEPP.M. E.S.P., le serán entregadas de manera trimestral anticipada con base en dicho presupuesto. Este dinero debe ser consignado antes del inicio de cada trimestre a favor de EE.PP.M E.S.P. en la cuenta bancaria que éste designe, previo acuerdo de las cifras con E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. Las diferencias en el saldo, entre lo ejecutado y el pago trimestral recibido por anticipado, serán consideradas en el pago del siguiente trimestre. El primer pago anticipado deberá efectuarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la firma del acta de inicio y antes que EE.PP.M E.S.P. asuma la operación de la infraestructura de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo. (...) **PARAGRAFO PRIMERO: COSTOS DE EE.PP.M. E.S.P. DURANTE EL PERIODO DE EMPALME.** Todos los costos en que incurra EE.PP.M. E.S.P. durante el periodo de empalme serán igualmente asumidos por la E.P.Q. En Liquidación y estos serán contabilizados durante el primer trimestre de operación.

PARAGRAFO SEGUNDO: DIFERENCIA ENTRE SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES. El valor del déficit de operación incluirá la diferencia entre los subsidios y contribuciones que se presenten durante todo el plazo de presente convenio. **PARÁGRAFO TERCERO:** Los recursos recibidos por EE.PP.M E.S.P. a que hace relación esta cláusula quinta, no ingresarán a su patrimonio y sólo serán objeto de administración por su parte. EE.PP.M E.S.P. se hará cargo de ellos por cuenta y riesgo de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.

CLÁUSULA SEXTA: RECONOCIMIENTO POR INVERSION. El porcentaje señalado en esta cláusula se destinará entre otros, a la gestión, diseño e interventoría de las obras a ejecutar. E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN reconocerá mensualmente a EE.PP.M. E.S.P. un valor equivalente al ocho por ciento (8%) más IVA, del costo de las obras de inversión realizadas en el respectivo mes. El costo de las inversiones realizadas incluye todos los impuestos, deducciones y retenciones que se causen con su ejecución. (...) **CLÁUSULA OCTAVA: CESION.** El presente convenio podrá cederse total o parcialmente, previa autorización de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN y de la S.S.P.D., Dirección de Entidades Intervenidas. E.P.Q. EN LIQUIDACION podrá ceder el presente convenio previa autorización de EE.PP.M E.SP. (...) **CLÁUSULA DECIMA: SUBCONTRATACIÓN.** EE.PP.M E.S.P., podrá subcontratar las actividades que estime convenientes. En todo caso, la responsabilidad de los subcontratistas, por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de este convenio

será asumida por EE.PP.M E.S.P. (...) **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: DEVOLUCIÓN DE ACTIVOS.** Al finalizar el presente Convenio Interadministrativo de Colaboración, bien sea por finalización del plazo del mismo o en forma anticipada, los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, así como sus mejoras e inversiones, sin perjuicio del normal deterioro ocasionado por su utilización, se devolverán a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN y al municipio de Quibdó, previo inventario de los mismos suscrito por LAS PARTES contratantes. **PARÁGRAFO PRIMERO.** A la terminación del presente Convenio Interadministrativo de Colaboración, EE.PP.M. E.S.P. se compromete a: **a) Suministrar los manuales de operación, conservación y contingencias de los equipos instalados. b) Entregar las garantías originales de los equipos, expedidas por los fabricantes, aunque se encuentren vencidas. c) Entregar las garantías de estabilidad y calidad de los respectivos contratos celebrados con cargo a los montos de inversión d) Entregar el software, hardware y la base de datos de clientes incluyendo los usuarios que se hayan conectado al sistema durante la ejecución del convenio. **PARÁGRAFO SEGUNDO.** E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN o su designado, a la terminación del presente convenio, recibirá a EE.PP.M E.S.P. toda la infraestructura e información afecta a la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo (reclamos, bases de datos de clientes, cartera causada y no pagada, planos, entre otros) concerniente a la operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, con el fin que el operador contratado previamente por E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN continúe su gestión.**

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Cesión del Convenio Interadministrativo No. 003 del 29 de octubre de 2007, por parte de EPQ En Liquidación a EPM Bogotá Aguas S.A. E.S.P., firmada el 5 de agosto de 2008, establece:

“(...)”

CONSIDERACIONES

7. Que el 29 de octubre de 2007, se celebró el convenio interadministrativo Nro.003 de 2007 entre el Municipio de Quibdó y EPQ En LIQUIDACIÓN con el objeto de ‘brindar toda la cooperación, asistencia técnica y apoyo financiero para garantizar por parte del operador especializado que se vincule, la adecuada prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el casco urbano del Municipio de Quibdó’. En la cláusula segunda el Municipio de Quibdó se obliga transferir el 70% de los recursos provenientes de la Ley 715 de 2001 correspondientes al sector de agua potable y saneamiento básico por un término de 20 años a partir de la vigencia de

2008. Adicionalmente en la 'Cláusula sexta: Cesión del convenio: una vez perfeccionado el contrato de operación con un Operador especializado, se procederá a la cesión del presente convenio por parte de EPQ En LIQUIDACIÓN a favor del nuevo operador sin que sea necesario para ello obtener autorización del Municipio'.
8. Que el 31 de marzo de 2008, se celebró un convenio interadministrativo de colaboración entre EPQ En LIQUIDACIÓN y EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P., con el objeto de hacer la gestión de inversiones y su interventoría, mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, en la zona urbana del Municipio de Quibdó (Chocó). Adicionalmente, en la 'Cláusula segunda: Obligaciones de E.P.Q. E.S.P. En Liquidación, numeral 8: ceder por el plazo de ejecución del presente convenio a EE.PP.M E.S.P., una vez perfeccionado el mismo, su posición contractual en el convenio interadministrativo 003 de octubre 29 de 2007 suscrito con el Municipio de Quibdó'
 9. Que conforme a lo dispuesto en el Parágrafo Primero de la Cláusula Primera del citado convenio interadministrativo, EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., para el desarrollo del objeto del mismo, podrá hacerlo directamente o a través de una de sus filiales.
 10. Que el 9 de mayo de 2008, en la Junta Directiva de EPM Bogotá Aguas S.A. E.S.P., se aceptó que sería a través de ella, como EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P. asumiría el cumplimiento del objeto del convenio interadministrativo de colaboración celebrado entre EPQ En LIQUIDACIÓN y EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P., y para tal efecto:

ACUERDAN

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Por el presente acuerdo el CEDENTE, hace a favor del CESIONARIO por el plazo de siete años, la cesión de sus derechos y obligaciones producto del convenio interadministrativo Nro. 003 del 29 de octubre de 2007 suscrito entre el Municipio de Quibdó y EPQ En LIQUIDACIÓN.

CLÁUSULA SEGUNDA. EFECTOS: A partir de la suscripción de este documento, todos los derechos y obligaciones emanadas del convenio interadministrativo Nro.003 a cargo de EPQ En LIQUIDACIÓN serán cedidos a EPM Bogotá Aguas S.A. E.S.P., por siete años o por el plazo de ejecución del Convenio interadministrativo de colaboración suscrito entre las Empresas Públicas de Medellín y las Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. en Liquidación de fecha 31 de marzo de 2008. En tal sentido el Municipio de Quibdó deberá transferir al CESIONARIO con el fin de garantizar la adecuada prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el casco urbano del Municipio de Quibdó, el 70% de los recursos provenientes de la Ley 715 de 2001 correspondientes al sector de agua potable y saneamiento básico por el término establecido en el presente documento, una vez se le notifique la cesión del convenio.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Otro sí 003 del 18 de junio de 2015 al Convenio Interadministrativo de Colaboración celebrado entre Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. En Liquidación y Empresas Públicas de Medellín E.S.P., para la Gestión de Inversiones y su Interventoría, Mantenimiento y Operación de los Sistemas de Acueducto, Alcantarillado y Aseo, en la Zona Urbana del Municipio de Quibdó (Choco), señala:

“(…)

CONSIDERACIONES

1. *En ejecución del esquema de solución establecido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -S.S.P. D- y el Gobierno Nacional a la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en Quibdó, en marzo del año 2008 se suscribió entre EE.PP.M E.S.P. y E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, un Convenio interadministrativo de colaboración.*
2. *El Convenio de Colaboración Interadministrativo cuyo objeto es ‘...Gestión de mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, en la zona urbana del Municipio de Quibdó (Choco)...’, se firmó el 31 de marzo de 2008 por un plazo de siete (7) años; el acta de inicio de ejecución del convenio se suscribió el 1° de julio del año 2008, razón por la cual el plazo se cumpliría el próximo 30 de junio de 2015.*

(…)

- 6 *Con base en lo anterior, el Gobierno Nacional y la SSPD, han evidenciado la necesidad de continuar con el proceso de mejoramiento de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el municipio de Quibdó, partiendo de que en la medida en que entren en operación todas las obras en ejecución, se tendrá las herramientas para colocar el sistema a punto y en funcionamiento, lo cual se estima que no sucederá antes de tres (3) años.*
- 7 *Para ello, E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN considera que es de vital importancia contar con el conocimiento que EE.PP.M E.S.P. ha adquirido en la operación de los referidos sistemas en el Municipio de Quibdó, así como con el apoyo técnico de esta organización, para lo cual se estima que se requiere prorrogar el Convenio de Colaboración por un plazo adicional de dieciocho (18) meses contados a partir del 1 de julio de 2015, durante los cuales las autoridades locales y nacionales competentes establecerán el esquema de prestación a implementar en el mediano plazo.*

Para ello y con el fin de que EE.PP.M E.S.P. continúe realizando la gestión adelantada en el Municipio de Quibdó y dadas las condiciones económicas, financieras, técnicas, jurídicas y ambientales actuales para la gestión del mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo en la zona urbana del municipio de Quibdó, se hace necesaria la modificación y prórroga del Convenio Interadministrativo de Colaboración.

Previas las anteriores consideraciones, las partes acuerdan:

PRIMERA: Modificar la Cláusula Segunda, la cual quedará así:

‘CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. Son obligaciones de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, en su calidad de prestador de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo:

(...)

18 E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN reembolsará a EE.PP.M E.S.P. y/o la empresa del Grupo EE.PP.M E.S.P. a la que esta ceda o encarque la ejecución del objeto de este convenio, todo pago a terceros o costos en los que tuviere que incurrir en virtud de transacción, conciliación, sentencia judicial, acto administrativo u otra forma de solución de conflictos sanciones, multas, etc, impuestos por cualquier tipo de autoridad, así como los costos de asumir obligaciones impuestas por dichas autoridades en cualquier momento, por actos, contratos, hechos, omisiones, operaciones, ocupación de inmuebles, obligaciones laborales, infracciones ambientales u otra causa relacionada directa o indirectamente con la ejecución del presente convenio, durante toda su vigencia frente a toda reclamación, procedimiento sancionatorio ambiental, demanda judicial, procedimientos iniciados por autoridades administrativas, conciliación o reclamo de terceros, por responsabilidad contractual o extracontractual. o infracción ambiental derivada de la ejecución del presente convenio, esta ceda o encargue la ejecución del objeto del convenio, salvo cuando la multa, perjuicio, sanción, condena y/o eventos mencionados se deriven de actuaciones que se hayan surtido sin el debido cuidado, prudencia y diligencia que le son exigibles a EE.PP.M E.S.P. en el ejercicio de su actividad, dentro de las posibilidades técnicas, operativas y económicas que E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACION ha puesto a disposición de EE.PP.M E.S.P. para el cabal cumplimiento del objeto de este convenio. En todo caso EE.PP.M E.S.P. y/o la empresa del Grupo EE.PP.M E.S.P. a la que esta ceda o encargue la ejecución del objeto de este convenio podrá solicitar ante cualquier autoridad administrativa o judicial, la vinculación jurídica de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN a la respectiva actuación administrativa o judicial, con el fin de hacer efectiva la obligación descrita en esta esta (sic) cláusula.

(...)

- 22 E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN como autoridad tarifaria local, y único responsable de la fijación de las tarifas y el cumplimiento de las metas asociadas a estas, le corresponde responder directamente ante cualquier reclamación administrativa y/o judicial que se derive del ejercicio de esta responsabilidad tarifaria, no solo frente a los usuarios sino también ante las autoridades de regulación, control, inspección y vigilancia, para ello E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN se obliga a mantener indemne a EE.PP.M E.S.P., al punto de proveer de forma inmediata los recursos necesarios para atender devoluciones y/o sanciones que se impongan y que estén directamente relacionadas con la fijación de aquellas, salvo que la sanción obedezca a una indebida aplicación y/o implementación de la tarifa por parte de EE.PP.M E.S.P.
- 23 E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN es el titular de los respectivos contratos de condiciones uniformes, y autoriza a EE.PP.M E.S.P. para que ejerza las facultades que dicho contrato de condiciones uniformes confiere, entre ellas las actividades de corte y suspensión cuando ocurrieren las causales previstas para ello en el contrato de condiciones uniformes.

(...)

- 25 E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, cubrirá el déficit operacional que se genere con ocasión al balance de la facturación y recaudo de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo, y reconocerá a EE.PP.M E.S.P. la recuperación de la totalidad de los costos en que pudiera incurrir la casa matriz EE.PRM E.S.P. para el acompañamiento a su filial Aguas Nacionales EPM SA. E.S.P. o a quien haga sus veces como ejecutor del convenio, para lo cual EE.PP.M E.S.P. deberá presentar la respectiva cuenta de cobro a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.
- 26 En virtud de los compromisos adquiridos por E.P.Q E.S.P EN LIQUIDACIÓN ante las autoridades de gobierno respectivas, como Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, Municipio de Quibdó, Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio, referidos a la selección de un operador temporal de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en el Municipio de Quibdó y la ejecución de inversiones con recursos públicos (CONPES, Fondo Empresarial de la SSPD, SGP, entre otros), E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN reconocerá en favor de EE.PP.M E.S.P. o la filial a quien esta encargue la ejecución del Convenio si sucede cualquiera de los siguientes eventos la comisión por riesgo operacional que a continuación se enuncia:

26.1. Que por cualquier causa al 31 de agosto de 2016, no se haya iniciado el proceso de selección del operador temporal de los servicios, quien operará los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo mientras el prestador definitivo, entra en actividades. En este caso E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN reconocerá en favor de EE.PP.M E.S.P. o la filial a quien este encarque la ejecución del convenio, una comisión por riesgo operacional del diez por ciento (10%) mensual del valor del costo operacional. Si el proceso de selección fuere privado o se contratare directamente el operador temporal, se entenderá contrato de operación. Si el proceso de selección fuere público, se entenderá como inicio del proceso, la fecha de aceptación de la oferta respectiva y/o de adjudicación del contrato.

26.2. Que por cualquier causa imputable a las E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN como contratante se incumpla alguna de las fechas establecidas en el cronograma de ejecución de inversiones a cargo de éste el cual se anexa al presente Otrosí, en especial el incumplimiento de alguna de las fechas establecidas en la columna 'ENTRADA EN OPERACIÓN'. En este caso E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN reconocerá en favor de EE.PP.M E.S.P. o la filial a quien este encarque la ejecución del convenio una comisión por riesgo operacional del diez por ciento (10%) mensual del valor del costo operacional.

PARÁGRAFO: En caso de presentarse alguno de estos dos eventos, a partir de la fecha del mismo y mientras subsista la causal, EE.PP.M E.S.P. o la filial a quien encarque la ejecución del convenio, cobrará el porcentaje enunciado, dentro del cubrimiento del déficit de operación; sin que en el caso de presentarse ambos eventos se pueda superar el 15% en total por concepto de comisión por nesgo operacional.

(...)'

SEGUNDA: Modificar la Cláusula Tercera, la cual quedará así:

'CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE EE.PP.M E.S.P. Son obligaciones de EE.PP.M E.S.P. las siguientes:

1. Gestionar el mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, dentro del área de prestación del perímetro urbano del Municipio de Quibdó, departamento de Chocó, con la infraestructura disponible, excluyendo, respecto al aseo, la disposición final de los residuos sólidos y respecto al alcantarillado, los sistemas de aguas lluvias, cuya operación y mantenimiento se encuentra, como siempre lo ha estado, a cargo del Municipio de Quibdó. En adelante cuando se mencione en este convenio la gestión del mantenimiento y operación de los sistemas de aseo, se entenderá excluida la disposición final de los residuos sólidos a partir del 1° de julio de 2015.

2. Realizar la gestión comercial inherente a la operación de los sistemas tales como lectura de medidores, facturación, cobro y recaudo de tarifas.
3. EE.PP.M E.S.P., considerando que sus obligaciones son de medio y no de resultado, desarrollará la gestión encomendada con la mayor diligencia y cuidado, utilizando todos los medios a su alcance, dentro de una sana y razonable operación de los sistemas.
4. Recibir dentro del plazo de empalme señalado en el párrafo de la cláusula cuarta del presente convenio, debidamente inventariadas la información y los bienes afectos a la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo, con el fin de realizar la gestión de mantenimiento y operación, conforme a las buenas prácticas de la ingeniería para sistemas similares.
5. Los elementos de la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo, que no sean susceptibles de mejora o reparación, deberán inventariarse entre EE.PP.M E.S.P. y E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN para entregarlos a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.
6. Al realizar la facturación, cubrir los subsidios que se otorguen a los usuarios de los estratos 1.2 y 3 con las contribuciones de los estratos 5 y 6, usuarios industriales y comerciales en caso de generarse, y el saldo restante, con cargo a las transferencias que efectuará el Municipio de Quibdó, en desarrollo de la Cláusula Segunda del convenio interadministrativo 003 de octubre 27 de 2007.
7. Abstenerse de enajenar, prometer en venta, transferir a cualquier título o constituir gravámenes o limitaciones del dominio sobre la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo.
8. Abstenerse de subarrendar la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo a terceros, salvo autorización escrita de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.

(...)

9. Permitir a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN en cualquier tiempo, ejercer el derecho de inspección sobre los bienes de la infraestructura de acueducto, alcantarillado y aseo, con el fin de verificar el estado de los mismos y los elementos que lo componen. Para este efecto E.P.Q. E.S.P., EN LIQUIDACIÓN deberá notificar por escrito a EE.PP.M E.S.P., con cinco (5) días calendario de anticipación a su realización, de tal forma que la segunda disponga del personal y equipo necesario para su realización conjunta. En caso que, luego de la visita de inspección las partes consideren necesario realizar alguna intervención sobre la infraestructura para su debido mantenimiento, esta se

consignará en un acta y el costo de la misma será asumido E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN con cargo al componente de operación.

(...)

(...)

CUARTA: Modificar la Cláusula Octava, la cual quedará así:

‘CLÁUSULA OCTAVA. CESIÓN. El presente convenio podrá cederse por EE.PP.M E.S.P. total o parcialmente previa autorización de E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN. E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN podrá ceder el presente convenio previa autorización de EE.PP.M E.S.P.’

QUINTA: Modificar la Cláusula Décima Primera, la cual quedará así:

‘CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. DEVOLUCIÓN DE ACTIVOS. Al finalizar el presente convenio, bien sea por finalización del plazo del mismo o en forma anticipada, los bienes que conforman los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, objeto de este convenio, así como sus mejoras e inversiones, sin perjuicio del normal deterioro ocasionado por su utilización, se devolverán a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, previo inventario de los mismos suscrito por las partes.

PARÁGRAFO PRIMERO: Si llegada la fecha de terminación del presente convenio E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN no hubiere suscrito el respectivo inventario de entrega elaborado por EE.PP.M. E.S.P, a las 11:59 pm del día 31 del mes de diciembre de 2016 se entenderá recibida a satisfacción por E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN toda la infraestructura e información relacionada con la gestión del mantenimiento y operación de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo, que EE.PP.M E.S.P haya inventariado, por ende en dicha fecha terminan las obligaciones de EE.PP.M E.S.P. establecidas en este convenio. En este evento, EE.PP.M E.S.P remitirá el inventario a E.P.Q. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN dentro de los 3 días hábiles siguientes a tal fecha.

PARÁGRAFO SEGUNDO: A la terminación del presente Convenio Interadministrativo de Colaboración, EE.PP.M E.S.P. se compromete a: a) Suministrar los manuales de operación, conservación y contingencias de los equipos instalados que tenga en su poder. b) Entregar las garantías originales de los equipos, expedidas por los fabricantes, aunque se encuentren vencidas. c) Entregar las garantías de estabilidad y calidad de los respectivos contratos celebrados con cargo a los montos de inversión. d) Entregar el software, hardware y la base de datos de clientes incluyendo los usuarios que se hayan conectado al sistema durante la ejecución del convenio, e) Entregar las peticiones, quejas y reclamos que se encuentren en su poder debidamente inventariados y pendientes por resolver.’

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera, previsto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, establece:

“(…)

Capítulo 4: El Marco Conceptual (1989): el texto restante

(…)

Los elementos de los estados financieros

(…)

Situación financiera

4.4. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:

- (a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- (b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- (c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

(…)

Activos

4.8. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

(...)

Pasivos

4.15. Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Una obligación es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes y servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

(...)

Rendimiento

4.24. La ganancia es a menudo usada como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras medidas, tales como la rentabilidad de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida de la ganancia son los ingresos y los gastos. El reconocimiento y medida de los ingresos y gastos, y por tanto del resultado, dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital usados por la entidad al elaborar los estados financieros. (...)

4.25. A continuación, se definen los elementos denominados ingresos y gastos:

- a. Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.
- b. Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

Ingresos

4.29. La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

4.30. Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

Gastos

4.33. La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. (...)

4.34. Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto.

(...)

Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

Reconocimiento de activos

4.44. Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económico futuro para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

(...)

Reconocimiento de pasivos

4.46. Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con

fiabilidad.

(...)

Reconocimiento de ingresos

4.47. *Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad.*

(...)

Reconocimiento de gastos

4.49 *Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, incluida en el anexo del Decreto 2784 de 2012, establece:

“(...)

Definiciones

100. **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

(...)

gg) *Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un*

comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En vez de ello, el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión.

(...)

e. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

5. el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
6. sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
7. el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
8. los costos incurridos en la transacción, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

(...)

(a) Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma Internacional de Contabilidad 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, comprendida en el anexo del Decreto 2784 de 2012, prescribe:

“(...)

Definiciones

e) **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

(...)

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

(...)

- 2- *Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.*

(...)

- *Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.*

8. *Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos.*

9. *Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:*

3. *Las subvenciones del gobierno son un recurso financiero, y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado del periodo para compensar las partidas de gastos que financian. Puesto que no se espera su devolución, estas subvenciones deben reconocerse fuera del resultado del periodo.*

4. *Resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno en el resultado del periodo, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el gobierno sin que tengan relación con costo alguno.*

10. *Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:*

- (ii) *Puesto que las subvenciones del gobierno se reciben de una fuente distinta a los*

accionistas, no deben reconocerse directamente en el patrimonio, sino que deben reconocerse en los resultados durante los periodos adecuados.

(iii) Las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones. Por lo tanto, deben reconocerse a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

c. *Puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos son gastos, resulta lógico tratar a las subvenciones del gobierno, que son una extensión de las políticas fiscales, en el resultado del periodo.*

11. Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro, no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos, distintos de aquél en el que se recibió.

(...)

20. Una subvención del gobierno a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado del periodo en que se convierta en exigible.

(...)

22. Una subvención del gobierno puede resultar exigible por una entidad como compensación de gastos o pérdidas incurridos en periodos anteriores. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del periodo en el que sean exigibles, y se revelará la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, a través de la Resolución 117 del 11 de marzo de 2015, resolvió:

“(...)

ARTÍCULO 2°. Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 117 del 11 de marzo de 2015, contempla las siguientes cuentas:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN
1132	EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO
1324	TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR
1384	OTRAS CUENTAS POR COBRAR
2407	RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS
2453	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN
4430	SUBVENCIONES
4808	INGRESOS DIVERSOS
9308	RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS
9915	ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones y con el propósito de absolver su consulta, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Tratamiento contable de la infraestructura entregada por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación

El Marco Conceptual para la Información Financiera, comprendido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, establece que se reconocerá un activo cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad, y adicionalmente que tenga un costo y o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Considerando que el Convenio Interadministrativo de Colaboración celebrado entre

Empresas Públicas de Quibdó E.S.P. En Liquidación –E.P.Q. E.S.P. En Liquidación y Empresas Públicas de Medellín E.S. P –EE.PP.M. E.S.P., suscrito el 31 de marzo de 2008, fue cedido por parte de EE.PP.M. E.S.P a su filial Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. (Antes EPM Bogotá Aguas S.A. E.S.P) para su gestión y ejecución, y que en dicho acuerdo se pactó que EE.PP.M. E.S.P., no recibiría una retribución económica por su gestión; que los recursos requeridos para llevar adelante el objeto del convenio no serían aportados por ésta; que EE.PP.M. E.S.P. no asumiría ningún riesgo económico, y que debería garantizársele a EE.PP.M. E.S.P. la recuperación de la totalidad de los costos en que pudiera incurrir por la ejecución de dicho contrato, se vislumbra sólo la administración de recursos en nombre de E.P.Q. E.S.P. En Liquidación.

En este orden de ideas, la infraestructura entregada por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación para la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, no cumple con la definición de activo para Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P., pues no es probable que de la misma, se obtengan beneficios económicos futuros para la empresa.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo Resolución 117 del 11 de marzo de 2015, será utilizado por las empresas sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, únicamente para el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación; Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. reportará la infraestructura entregada por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación, así como sus mejoras e inversiones, en la cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, utilizando como contrapartida la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y revelará las descripciones y las explicaciones necesarias para que un usuario logre comprender el trasfondo e implicaciones económicas del contrato.

Tratamiento contable de los recursos que se deriven del Convenio Interadministrativo No. 003 del 29 de octubre de 2007, cedido por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación a Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P.

De conformidad con el Marco Conceptual para la Información Financiera, previsto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente, y que una obligación es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera.

Por lo anterior, los recursos transferidos por el Municipio de Quibdó a favor de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P., en cumplimiento de la cláusula segunda del Convenio Interadministrativo No. 003 del 29 de octubre de 2007, para la financiación de inversiones en infraestructura, así como para cubrir los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables, corresponden a la definición de un pasivo, pues la empresa se obliga a ejecutar y a destinar estos recursos para los fines establecidos en el convenio.

En consecuencia, y para efectos del proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. presentará los recursos transferidos por el Municipio de Quibdó, en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, utilizando como contrapartida la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO. En la medida que Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. ejecute los recursos, disminuirá el saldo registrado en ambas cuentas y reportará la información al Municipio de Quibdó o a la E.P.Q en Liquidación para que sean estas entidades las que incorporen la información contable, en cuanto les corresponda.

Ahora bien, si Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. administra los recursos mediante encargos fiduciarios, para efectos del proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, no afectará su situación financiera y sólo presentará los recursos en la cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, utilizando como contrapartida la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). El Municipio de Quibdó y/o la E.P.Q en Liquidación, incorporarán, en cuanto le corresponda, los hechos económicos en su situación financiera o en su rendimiento de conformidad con los informes periódicos suministrados por la sociedad fiduciaria y/o por Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P.

En ambos tratamientos, si como resultado de la ejecución de los recursos se construye infraestructura, la infraestructura construida o en construcción, será presentada por Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. para efectos del proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en la cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, utilizando como contrapartida la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). El Municipio de Quibdó o la E.P.Q en Liquidación, incorporará la infraestructura construida o en construcción en su situación financiera, al tener el control de la infraestructura, considerando el concepto de control que se establece en el marco normativo que a cada una de éstas les aplique; y serán éstas las entidades encargadas de decidir si entregan en concesión la infraestructura construida, a un operador que finalmente resulte seleccionado, para que obtenga beneficios económicos producto de su explotación.

Tratamiento contable de las tarifas recaudadas por parte de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. en la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo en el Municipio de Quibdó.

La Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, incluida en el anexo del Decreto 2784 de 2012, establece que los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Considerando que el párrafo tercero, de la cláusula quinta del Convenio Interadministrativo de Colaboración del 31 de marzo de 2008 celebrado entre E.P.Q. E.S.P. En Liquidación y EE.PP.M E.S.P., establece que las tarifas cedidas por E.P.Q. E.S.P. En Liquidación a favor de EE.PP.M E.S.P., sólo serán objeto de administración por parte de EE.PP.M E.S.P. por cuenta y riesgo de E.P.Q. E.S.P. En Liquidación, se dilucida que el recaudo de las mismas no aumenta el patrimonio de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. y en consecuencia se reportarán a la Contaduría General de la Nación, en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Si Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. recauda las tarifas a través de un encargo fiduciario cuyo beneficiario sea E.P.Q. E.S.P. En Liquidación, no afectará su situación financiera y las reportará a la Contaduría General de la Nación en la cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En los dos casos mencionados anteriormente, la empresa que reconocerá el Ingreso de Actividades Ordinarias, será E.P.Q. E.S.P. En Liquidación con base a la información periódica suministrada por Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. y/o la sociedad fiduciaria.

Tratamiento contable de la recuperación de los costos incurridos por Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. para la ejecución del Convenio Interadministrativo de Colaboración del 31 de marzo de 2008.

La información financiera relacionada con la recuperación de los costos incurridos por parte de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. en la ejecución del Convenio Interadministrativo de Colaboración del 31 de marzo de 2008, se homologará y se reportará a la Contaduría General de la Nación, previo análisis, juicio profesional y sustentación por parte de la administración de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P., de las siguientes circunstancias:

- Si la recuperación de los costos incurridos obedece a una contraprestación en una relación entre un principal y un agente, en la que el agente no obtiene ganancias ni pérdidas por el servicio de administración prestado, reconocerá un ingreso de actividades ordinarias por concepto de comisión en la cuantía de los costos que considere recuperables, de conformidad, con los párrafos 8, 20 y 26 de la Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, del anexo del Decreto 2784 de 2012. Dado el caso, Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. reportará a la Contaduría General de la Nación, la recuperación de sus costos incurridos, la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y como contrapartida la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.
- Si la recuperación de los costos incurridos obedece a una ayuda recibida de parte

E.P.Q. En Liquidación, para incentivar a Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. a emprender una serie de acciones, que normalmente no hubiese emprendido de no contar con ellas, la recuperación de los costos incurridos, corresponderá a una subvención para compensar costos y gastos, en cuyo caso, la subvención se presentará en el resultado de Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la empresa reconozca los costos y los gastos que se pretenden compensar, de conformidad con los párrafos 12 y 20 de la Norma Internacional de Contabilidad 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

En este sentido, para efectos de homologación y reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, la subvención se presentará en la cuenta 4430-SUBVENCIONES y como contrapartida la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR, o la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

- Ahora bien, si la intención contractual es que Aguas Nacionales EPM S.A. E.S.P. cubra las erogaciones que corresponden a E.P.Q. E.S.P. En Liquidación, entonces se reconocerá un derecho que será objeto de homologación y reporte a la Contaduría General de la Nación en la subcuenta 138426 Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como contrapartida las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En consecuencia, el reconocimiento de los respectivos gastos queda en cabeza de la E.P.Q. E.S.P. En Liquidación.

2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.3. CUENTAS POR COBRAR

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000045001 del 07-12-2015

2.4. PRESTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.5. INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 del 04-09-2015

2.7. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y/O PARA DISTRIBUIR A LOS PROPIETARIOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 del 04-09-2015

2.8. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 del 04-09-2015

2.9. PRESTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.10. CUENTAS POR PAGAR

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000045001 del 07-12-2015

2.11. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 del 04-09-2015

2.12. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000045001 del 07-12-2015

2.13. OTROS INGRESOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000045001 del 07-12-2015

2.14. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000045001 del 07-12-2015

2.15. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 2015200002201 DEL 05-02-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público- resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no
------------------------	---

		captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
3	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015550000118-2, en la cual manifiesta:

“De manera atenta me permito solicitar ilustración respecto del procedimiento a seguir para dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, el cual cita:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuere el caso, a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;*
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;*
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible, ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o Caducidad;*

- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, expidió normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.

La Circular Externa 064 del 27 de julio de 2006, señaló:

“1. ASPECTOS CONCEPTUALES El Contador General de la Nación, en cumplimiento de sus funciones legales y en particular las establecidas en los literales b) y c) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, y como consecuencia del fallo proferido por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-457 de 2006, declarando inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba la vigencia de la Ley 716 de 2001, se permite ordenar el cumplimiento de las disposiciones que enseguida se relacionan, para que los entes públicos ajusten y reclasifiquen los saldos que a la fecha de la sentencia de la Corte Constitucional estaban registrados en las cuentas definidas en la Circular Externa 056 de 2004, para que fueran utilizadas en el proceso de saneamiento contable, con el fin de que a partir de la fecha adelanten las gestiones administrativas necesarias para la depuración permanente de la información contable, en procura de garantizar que los saldos de las cuentas que se presenten en los diferentes informes revelen en todo momento la realidad financiera, económica, social y ambiental del ente público que se trate.

El cumplimiento de las disposiciones contables que se definen en la presente Circular Externa, no sustituye las acciones disciplinarias que se deriven, como consecuencia de la acción irregular u omisión de los deberes y responsabilidades de los servidores públicos, por el incumplimiento del proceso de saneamiento contable ordenada mediante la Ley 716 de 2001. A continuación se definen los conceptos que se aplican en desarrollo del proceso de depuración contable, los cuales deben interpretarse en el contexto de la presente Circular Externa.

1.1. Gestión administrativa. Acciones de la administración del ente público que están dirigidas a desarrollar el proceso de depuración contable, y le permitan al ente público

disponer de información confiable y oportuna para la toma de decisiones y control de los recursos públicos.

1.2. *Depuración contable. Conjunto de actividades permanentes que lleva a cabo el ente público, tendientes a determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público. La depuración implica acopiar la información y documentación suficiente y pertinente que sirva de soporte a los saldos y registros realizados con ocasión del proceso.*

2. *AMBITO DE APLICACIÓN Los procedimientos contenidos en la presente Circular Externa deben ser aplicados por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 222 de 2006 y en las demás normas que la modifiquen, la sustituyan o la adicionen.*

3. *PROCEDIMIENTOS CONTABLES Las entidades públicas deberán aplicar los siguientes procedimientos para cada una de las cuentas que fueron utilizadas en el proceso de saneamiento contable.*

(...)

4. *PROCESO PERMANENTE DE DEPURACIÓN CONTABLE Las entidades públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública quedan obligadas a desarrollar, en forma permanente, las actividades necesarias que le permitan determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público, con base en los saldos de dudosa razonabilidad que sean identificados, los cuales deben ser objeto de reclasificación o ajuste, según corresponda. Adicionalmente, las entidades públicas están obligadas a aplicar lo dispuesto en la Resolución 119 de 2006, expedida por el Contador General de la Nación, con el propósito de garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, de tal manera que sirva como instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus decisiones relacionadas con el control y optimización de los recursos públicos, en procura de una gestión pública eficiente y transparente. De igual manera, las entidades deben implementar el Modelo de Control Interno Contable que, con base en el Modelo Estándar de Control Interno MECI 1000:2005 y el Manual de Implementación, expida el Contador General de la Nación con el propósito de establecer las actividades de control estratégico, de gestión y de evaluación que sean necesarias para lograr información confiable.*

5. *INFORME DEFINITIVO DE SANEAMIENTO CONTABLE Las entidades públicas deben presentar a la Contaduría General de la Nación, con corte al 30 de septiembre de 2006, un informe definitivo sobre el proceso de saneamiento contable que se adelantó en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, de conformidad con las instrucciones que para el*

efecto señala el Contador General de la Nación, en el Instructivo 021 del 27 de julio de 2006.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 354 de 2007, deroga la Circular Externa 064 de 2006, y adopta el Régimen de Contabilidad Pública, que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública, y que en su artículo 3 establece: El manual de procedimientos está conformado, por el catálogo General de Cuentas, los procedimientos y los instructivos contables

La Resolución, 357 del 23 de julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, resuelve:

Artículo 1°. Adoptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, prescribe:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. (...)

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneos, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad” prevé la definición de los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

En ejecución de la estrategia antes referenciada, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No 743 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

El 8 de septiembre de 2014, la CGN expidió la Resolución No. 414, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité

Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

El 8 de septiembre de 2014 la CGN, publicó el Instructivo 002, orientando con el mismo las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que debe ser aplicado, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Actualmente, la Contaduría General de la Nación-CGN se encuentra desarrollando el modelo de contabilidad para entidades de gobierno, el cual está basado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud con respecto al procedimiento a seguir para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, me permito señalar:

La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que ésta vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares, la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto.

CONCEPTO No. 20152000009091 DEL 24-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Requerimiento de información por cambio de Representante Legal.

Doctor
JOHN BAYRON ARANGO VARGAS
Director de Contabilidad y Planeación Tributaria
Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. ISA
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el No. 2015550001018-2, mediante la cual manifiesta, lo siguiente:

“(…)

Asunto: Solicitud concepto CGN sobre requerimientos de información por cambio de representante legal

(…)

El próximo 29 de marzo de 2015 se retira el Gerente General de INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA SA. E.S.P., Doctor Luis Fernando Alarcón Mantilla. El Título III, capítulo IV del manual de procedimientos de la Contaduría General de la Nación, establece “*El procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal*”, el cual, entre otros requerimientos, incluye la necesidad de anexar al informe entre otros:

- *Los estados contables básicos certificados, junto con sus notas, elaborados con corte al último día del mes anterior, a la fecha en que entrega el cargo.*
- *Un informe del revisor fiscal cuando la entidad contable pública esté obligada a tenerlo, en el cual manifieste su opinión respecto a la concordancia entre el informe de gestión preparado por el representante legal saliente y los estados contables básicos que se entregan. Así mismo, si las cifras presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de la entidad.*

Con el fin de dar cumplimiento a los requisitos exigidos, le solicitamos permitirnos presentar los estados financieros individuales de ISA con corte a 31 de diciembre de 2014, dictaminados sin salvedades por el Revisor Fiscal y que se someterán a la aprobación de la Asamblea General de Accionistas del próximo 27 de marzo, al igual que el informe de Gestión, toda vez que durante los dos primeros meses del año 2015, no se han presentado cambios significativos en la situación financiera de la Compañía, y hacer un cierre contable a corte de febrero 28 de 2015, para tener Estados Contables Básicos certificados con sus correspondientes notas implica, un alto costo para la Compañía.

Igualmente, buscando cumplir lo establecido por el manual, podríamos suministrar además el Balance General y el Estado de Actividad financiera, económica, social bajo la normatividad vigente, al corte de 28 de febrero de 2015, firmados por el representante legal y el contador de la compañía.”

CONSIDERACIONES

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

El 20 de marzo del 2015, la Contaduría General de la Nación publicó la Resolución No. 137, “por medio de la cual se modifica el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal”, del capítulo IV, título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa:

“1. CONTENIDO DEL INFORME

El informe contable que se debe elaborar cuando se produzcan cambio de representante legal en las entidades 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.

El sistema contable comprende el conjunto de subsistemas tales como el administrativo, financiero, de costos y tributario, entre otros, los cuales acopian los procedimientos y operaciones de la entidad que se encuentran respaldados por documentos soportes,

comprobantes contables, y los libros de contabilidad principales y auxiliares. Así mismo, incluye las aplicaciones de software que utiliza la entidad y la correspondencia interna y externa.

Cuando se produzca cambio de representante legal, se deben informar, como mínimo, los siguientes aspectos:

a) La entrega del sistema de información contable con todos los elementos que lo integran.
b) La disposición de los libros de contabilidad, principales y auxiliares, debidamente actualizados a la fecha de entrega del cargo con todos los documentos y soportes contables correspondientes a las transacciones y operaciones registradas. Así mismo, la correspondencia existente entre la Contaduría General de la Nación y la entidad.

c) La realización y registro de los cálculos actuariales y las amortizaciones, así como los recursos destinados para el pago de estos pasivos. En caso de no contar con estos, se debe evidenciar si se está realizando el estudio respectivo o se conoce el estado de esta obligación.

d) La identificación, valorización y registro de las situaciones especiales que afectan los procesos y reclamaciones en contra y a favor de la entidad.

e) La relación de los fondos especiales y fondos cuenta a cargo de la entidad que fueron entregados en administración o en fiducia.

f) Las situaciones y hechos económicos pendientes de resolver en materia contable, de manera detallada.

g) La descripción de los temas contables específicos respecto a los cuales se haya acordado, entre las partes, que se entregarán con posterioridad.

Se le debe anexar al informe lo siguiente:

a) Los estados contables básicos certificados junto con sus notas, elaborados con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se produzca el cambio de representante legal.

b) El dictamen del revisor fiscal, cuando a la entidad esté obligada a tenerlo, sobre los estados contables de la entidad con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se produzca el cambio de representante legal.

c) El informe de control interno contable, realizado con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que se produzca el cambio de representante legal, conforme a la normatividad vigente.

d) El Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental (o los estados que se les asimilen, conforme al marco normativo que le resulte aplicable a la entidad, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública) certificados por el contador y el representante legal saliente, y elaborados con corte al último día del mes anterior a la fecha del cambio de representante legal. Cuando el cambio se produzca en el mes de enero, se presentarán estos estados contables con corte al 30 de noviembre del año inmediatamente anterior.

e) Los últimos reportes contables transmitidos a la Contaduría General de la Nación a través del CHIP.

f) Cuando no se disponga de los documentos enumerados en los literales a), b) y c), bien sea porque aún no es exigible su presentación o porque siéndolo no se cuente con ellos, se anexarán los correspondientes al último periodo anual que hayan sido presentados para efectos legales y se dejará constancia de los hechos o circunstancias que impidieron la disposición de la información a que hacen referencia los literales enunciados". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Bajo este contexto normativo, y con relación a los estados financieros, se deberán acompañar al informe contable del representante legal saliente:

Los estados financieros certificados al 31 de diciembre de 2014, con sus respectivas notas.

El dictamen del revisor fiscal sobre los estados contables al 31 de diciembre de 2014.

El estado de situación financiera y el estado de resultados integral con corte al 28 de febrero del 2015, certificados por el contador y el representante legal saliente.

Por otro lado, no se requiere proceder a efectuar el cierre contable al 28 de febrero del 2015, dado que el periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, por tratarse de estados financieros intermedios, para cuyo efecto podrán utilizarse métodos alternativos que permitan calcular los resultados, sin que se altere la razonabilidad de tales estados.

CONCEPTO No. 20152000018721 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Dictamen del Revisor Fiscal de estados financieros homologados bajo Régimen de Contabilidad Pública.

Doctora:

NIDIA FERNANDA RODRIGUEZ S.

Gerencia Asesora de Gestión y Enlace con funciones de Control Interno.

Fiduciaria Previsora S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 18 de marzo de 2015, radicada con el número 20155500011582 mediante la cual manifiesta:

“La consulta radica que para rendición de cuentas ante la Cámara de Representantes, los estados financieros son homologados bajo las norma de la contabilidad pública. La pregunta es estos deben ser dictaminados bajo la norma pública o con el dictamen bajo las normas Superfinanciera (sic) es suficiente.”

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

CONSIDERACIONES

Para efectos de realizar la modernización de la regulación contable pública aplicable a las empresas estatales, a partir de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), La Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No. 743 de 2013, con la cual incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el nuevo marco técnico normativo aplicable a los preparadores de información, así:

“ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

a) Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

b) *Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).*

c) *Sociedades fiduciarias. (...)* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el decreto 2784 de 2012 incluye dentro de su ámbito de aplicación a las sociedades fiduciarias como entidades de interés público clasificadas en el grupo No. 1 como preparador de información financiera, así:

“PARÁGRAFO. Para los efectos de este Decreto son entidades de interés público las que, previa autorización de la autoridad estatal competente, captan, manejan o administran recursos del público, y se clasifican en:

a) Establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior, entidades aseguradoras.

b) Sociedades de capitalización, sociedades comisionistas de bolsa y los portafolios de terceros que ellos administran, sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas y los fondos parellas administrados, sociedades fiduciarias, (...) (Subrayado fuera de texto)

Como complemento de lo anterior, la Superintendencia Financiera de Colombia expidió la Circular Externa No. 038 de 2013 mediante la cual se expidieron instrucciones frente al proceso implementación de la Nomas de Información Financiera – NIF a las entidades vigiladas, así:

“Teniendo en cuenta lo anterior, y con base en las facultades establecidas en los numerales 9 y 14 del artículo 11.2.1.4.2 del Decreto 2555 de 2010, la Superintendencia Financiera de Colombia, con el fin de velar para que sus entidades supervisadas realicen en forma ordenada y planificada dicha convergencia, imparte las siguientes instrucciones (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, este despacho se permite concluir que Fiduprevisora S.A. en su calidad de sociedad de economía mixta de carácter indirecto, del orden nacional, sometida al régimen al régimen de Empresa Industrial y Comercial del Estado vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, debe aplicar el mismo marco normativo, dando cumplimiento a los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, así como para la preparación y presentación de los estados financieros establecidos en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y demás normas que lo complementen o modifiquen, tanto desde la perspectiva de la Superintendencia Financiera como de la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, debe existir un único dictamen de Revisor Fiscal, a los estados financieros preparados sobre la base del marco normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012.

CONCEPTO No. 20152000025931 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente-Resolución 354 de 2007
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 354 de 2007

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo de la Resolución 414 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo del Decreto 3022 de 2013.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público-Resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 743 de 2013 que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones

Doctora
YOLANDA RAMOS
Consultora NIIF
Control & Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002672-2 en la cual manifiesta:

“En la actualidad me encuentro trabajando en el proceso de convergencia hacia las NIIF. Revisando la normatividad que hay al respecto me encuentro con un listado de 1824 empresas que se encuentran sujetas de acuerdo a la resolución 414 de 2014. Por tal motivo me gustaría saber, estas empresas que (Sic) modelo deben aplicar, es decir NICSP, NIIF PYMES O NIIF full?”

Agradezco su colaboración dado que no tengo claridad al respecto.”

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, decreta:

“Artículo 1º. *Objetivos de esta ley (...)*

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Parágrafo 1 *“Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.”*

(...)

Artículo 6º. *Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.*

(...)

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, como reguladores sobre entes privados, de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, expiden el Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, ésta, prescribe:

“Considerando

(...)

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

(...)

Que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la Dirección del Presidente de la República, observando el procedimiento establecido en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 proceden a expedir las Normas de Información Financiera NIF, que comprenden las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, las Interpretaciones SIC y las Interpretaciones CINIIF y el marco conceptual para la información financiera, emitidas en español al 1° de enero del 2012, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés).

Decreta:

(...)

Artículo 4°. **Vigencia.** El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y respecto de los destinatarios definidos en este decreto, a partir de la fecha de aplicación

establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces”

Los Decretos 3023, 3024 de 2013 y 2615 de 2014, entre otros, modifican el Decreto 2784 de 2012.

El Decreto 2615, indica:

“Considerando

(...)

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2784 el 28 de diciembre de 2012, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”, con el cual se incorporaron en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en su versión completa en español, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) al 1° de enero de 2012.

Que (...), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, enmiendas en español emitidas por IASB durante el año 2012.

Que (...) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomendó finalmente, la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia los estándares internacionales de información financiera contenidos en el denominado “Libro Rojo-año 2014”, emitido por el IASB, el cual contiene las normas que están vigentes al 31 de diciembre de 2013 y sus correspondientes enmiendas, las cuales ya se encuentran incorporadas en dicho libro.

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

Decreta:

Artículo 1. Modifíquese el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1, previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013, el cual quedará tal y como se describe

textualmente en el nuevo marco técnico normativo, cuyo anexo adjunto hace parte integral del presente Decreto.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013 (Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

- En el mes de junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.
- El 28 diciembre, expidió la resolución 743 de 2013, modificada en su artículo 2 por la Resolución 598 de diciembre de 2014, que resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

(...)

ARTÍCULO 5°. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2° deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los periodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias.” (Subrayados fuera de texto)

- El 8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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*

ARTÍCULO 3º. *Cronograma.* *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)* (Subrayados fuera de texto)

- El 11 de marzo de 2015 expidió, la Resolución 117 de 2015, que resuelve **“ARTÍCULO 1º.** *Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el cual está conformado por el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*”

ARTÍCULO 2º. *Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”*

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece: **“Artículo 1:** *Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*”

PARÁGRAFO 2. *Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

ARTÍCULO 2º. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3º. *Ámbito de aplicación.* El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

- El 29 de abril de 2015 expidió la Resolución 185 de abril 29 de 2015 por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar los marcos normativos que deben aplicar las Empresas del Sector Público Colombiano circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación:

Empresas del Sector Público que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014 de la CGN).

Hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, deben continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición de los nuevos marcos normativos derivados del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Alternamente, durante el año 2015 a efectos de la transición al nuevo Marco normativo deben aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de septiembre de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre

de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Para el caso de las empresas que cumplan con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, esto es las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% pueden optar por aplicar el marco normativo que se encuentra en el anexo del Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, sin perjuicio del reporte que deberán efectuar en las condiciones y plazos que establezca la CGN, utilizando, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público (Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones).

A partir del 1 de enero de 2015 deben aplicar el Marco normativo local dispuesto en la Resolución 743 de 2013 expedida por la Contaduría General de La Nación, que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, deben adoptar procesos de homologación al Catálogo General de Cuentas-CGC, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 185 de abril 29 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

Por tanto, tratándose de empresas que conformen el Sector público colombiano, siempre deberá aplicarse las normas locales expedidas por los reguladores nacionales, tal como queda expresamente señalado en los párrafos precedentes y no las normas NICSP, NIIF PYMES, NIIF Full expedidas por reguladores internacionales.

CONCEPTO No. 20152000030361 DEL 09-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, Resolución 743 de 2013.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad aplicable para la emisión de Libros de Contabilidad

Doctora
ANGELA LOAIZA
Directora Dirección Normatividad y Calidad Contable
Empresas Públicas De Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500031992 mediante la cual formula la siguiente consulta:

"la impresión de libros oficiales del 2015, es decir, así como para todos los efectos legales la información a partir del 2015 es NIIF, la impresión de libros oficiales se entiende que es bajo esta norma?"

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

CONSIDERACIONES

El código de comercio en los artículos 50 y 56 del título IV De los libros de comercio, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 50. CONTABILIDAD – REQUISITOS. La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.” (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 56. LIBROS - HOJAS REMOVIBLES - OBLIGATORIEDAD DE NUMERAR. Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno.

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.

Dentro del proceso de convergencia y modernización de la regulación contable pública hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No. 743 de 2013, con la cual estableció el cronograma para la preparación del nuevo Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.

El artículo 3º de esta resolución señala:

“ARTÍCULO 3e. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, así como de este marco con las salvedades previstas en los párrafos 2 y 3 del artículo 2º de esta Resolución, comprende los siguientes tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de aplicación: *Es el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las disposiciones señaladas en las consideraciones, y teniendo en cuenta que los libros de contabilidad reflejan las cifras reconocidas dentro del proceso contable de una empresa en un periodo de tiempo establecido, los mismos deben ser emitidos de acuerdo al marco normativo aplicable a la respectiva entidad, que para el caso consultado corresponde a la resolución 743 de 2013, Decreto 2784 de 2013 y sus modificaciones el cual acoge los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF.

En consecuencia los libros de contabilidad, para todos los efectos legales deben ser emitidos bajo la normatividad anteriormente citada y su impresión queda a discrecionalidad de cada una de las entidades, si lo realizan, o los mantienen en medio electrónico.

CONCEPTO 20152000033441 DEL 13-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la Reserva del Seguro de Depósito

Doctor

ALVARO VANEGAS MANOTAS

Representante legal

Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas - FOGACOOOP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550003546-2, mediante la cual solicita concepto frente a la posibilidad de reclasificar la Reserva de Seguro de Depósito administrada por FOGACOOOP registrada actualmente en una cuenta del pasivo a una cuenta separada en el patrimonio en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) establecido en la Circular Externa 018 de 2015 de la Superintendencia Financiera de Colombia, dentro del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), así:

“(…)

Conforme lo previsto en las normas NIIF se considera que la Reserva del Seguro de Depósito requiere ser reconocida como una partida patrimonial, dado que es en el patrimonio donde se reflejarán los recursos para cubrir la ocurrencia de posibles sucesos.

Con el fin de sustentar el tratamiento de la Reserva del Seguro de Depósito se analizó el tratamiento de la misma en otros países donde el marco normativo sea NIIF, con lo cual se observó que la Reserva se reconoce como parte del patrimonio.

Teniendo en cuenta las condiciones particulares de orden legal de la Reserva del Seguro de Depósito de FOGACOOOP y las consideraciones expuestas, solicitamos comedidamente su concepto frente a la reclasificación en cuestión (…)”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución 743 de 2013, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo contable aplicable para los fondos de garantías, así:

“(…)

Parágrafo 2: Para la preparación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, los fondos de garantías, las entidades financieras con regímenes especiales y el Banco de la República aplicarán el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, salvo en los siguientes aspectos: 1) la NIC 39 y la NIIF 9 únicamente respecto del tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y 2) la NIIF 4 únicamente respecto del tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales (…)” (Subrayado fuera de texto)

Mediante Decreto 1851 de 2013, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, reglamentó el marco normativo para los preparadores de información financiera de los estados financieros individuales y separados clasificados en el Decreto 2784 de 2012, así:

“(…)

Artículo 2°. Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que se clasifican dentro del literal a) del parágrafo del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012. Se establece un régimen normativo para los preparadores de información financiera detallados en el artículo 1° del presente decreto, en los siguientes términos:

- *Para la preparación de los estados financieros individuales y separados: Aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el Anexo del Decreto 2784 de 2012, salvo, los siguientes aspectos:*
 - *La NIC 39 y la NIIF 9 únicamente respecto del tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro.*
 - *La NIIF 4 únicamente respecto del tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales. (…)” (Subrayado fuera de texto)*

Ahora bien, el Marco Conceptual consagrado en el marco normativo para los preparadores de información financiera del Decreto 2784 de 2012, define los criterios para el reconocimiento de los pasivos, así:

“(…)

Situación financiera

Pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. (...)

Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad suscribe un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el marco normativo para los preparadores de información financiera del Decreto 2784 de 2012, contiene la Norma Internacional de Contabilidad 37, la cual establece el tratamiento contable para el reconocimiento y medición de las Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, así:

“(…)

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquella que se deriva de:

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- (b) la legislación; o
- (c) otra causa de tipo legal.

Reconocimiento

Provisiones

Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Obligación presente

En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera 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 (...)

Suceso pasado

El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso.

Este será el caso sólo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley;

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación.

Estimación fiable del importe de la obligación

La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. (...)

(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que de acuerdo con la Resolución 743 de 2013 de la Contaduría general de la Nación, el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas – FOGACCOOP, para el reconocimiento de las operaciones relativas al fondo constituido con los recursos que conforman la Reserva del Seguro de Depósito, debe aplicar el marco normativo de información financiera dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios en la preparación de sus estados financieros.

Ahora bien, frente a la solicitud presentada y relacionada con la reclasificación de la Reserva de Seguro del pasivo a una cuenta separada del patrimonio, este despacho considera que no es viable atender su solicitud, en razón a que la Reserva de Seguro de Depósito cumple con los criterios y características establecidas en el Marco Conceptual y las Normas del Anexo del marco normativo de información financiera previsto en el Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios, para ser reconocida como un pasivo, a título de provisión estimada.

El registro contable de las primas recibidas procede a título de ingresos. La valoración de inversiones, afectarán los resultados.

En consecuencia, la semejanza que se propone entre la Reserva de tipo catastrófico establecida en la NIIF 4 – Contrato de seguro y la Reserva de Seguro de Depósito administrada por FOGACCOOP, no procede, en consideración a que el Decreto 1851 de 2013, que reglamentó el Decreto 2784 de 2012, solo exceptuó de la aplicación del Anexo normativo del decreto 2784, el tratamiento contable aplicable a las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales, sin hacer mención específica a la Reserva de Seguro de Depósito administradas por los fondos de garantías.

La Reserva de Seguro de Depósito administrada por FOGACCOOP, debe ser reconocida como pasivo en los estados financieros; en consideración a que esta constituye una obligación presente a su cargo de carácter legal que garantiza las acreencias a cargo a de las Entidades Cooperativas inscritas en el Fondo de la cual para pagarla se espera el desprendimiento de recursos económicos. El suceso pasado que está vinculado a este pasivo corresponde precisamente a la pasada crisis del sector financiero colombiano que ocasionaron un grave pánico financiero en el país.

En este sentido, estos recursos conllevan un compromiso o responsabilidad que tiene el fondo de garantizar la recuperación total o parcial del dinero depositado por los ahorradores de las Entidades Cooperativas inscritas, ante una eventual liquidación forzosa administrativa. Mediante el uso de los criterios establecidos en la NIC 37 de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012, la entidad contable pública deberá estimar el valor del pasivo por concepto de

Reserva de Seguro de Depósito representado en el monto futuro de la cobertura del seguro a los ahorradores de las entidades que llegarán a ser objeto de liquidación o en los diferentes usos autorizados en la ley.

CONCEPTO 20152000033461 DEL 18-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la Reserva del Seguro de Depósito

Doctor

JAIRO ENRIQUE OSORIO BUSTAMANTE

Subdirector de Operaciones y Administrativa

Fondo de Garantías de Instituciones Financieras - FOGAFIN

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500034842, mediante la cual solicita concepto frente a la posibilidad de reclasificar la Reserva de Seguro de Depósito del pasivo a una cuenta separada en el patrimonio en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) establecido en la Circular Externa 018 de 2015 de la Superintendencia Financiera de Colombia, dentro del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), así:

“(…) Es importante mencionar que con el fin de validar la pertinencia de reconocer la reserva del Seguro de Depósitos como una cuenta patrimonial, se analizó el tratamiento que le dan a la misma los aseguradores de depósitos en distintos países donde se aplica el marco normativo de las NIIF, y encontramos que la Reserva se reconoce como parte del patrimonio y no como parte del pasivo. Así mismo, el registro de las primas, la valoración de los portafolios de inversión y otras fuentes de la reserva, se reconocen en el estado de resultados, y no como un mayor valor del pasivo (situación que se presenta en la actualidad en los estados financieros de Fogafin) (…)

(…) nos permitimos solicitar su concepto frente a la reclasificación de la Reserva de Seguro de Depósito del pasivo a una cuenta separada del patrimonio, así como el consecuente

registro de los ingresos por primas, valoración de inversiones y otras fuentes que alimentan dicha reserva, en el estado de resultados (...)”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución 743 de 2013, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo contable aplicable para los fondos de garantías, así:

“(…)

Parágrafo 2: Para la preparación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, los fondos de garantías, las entidades financieras con regímenes especiales y el Banco de la República aplicarán el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, salvo en los siguientes aspectos: 1) la NIC 39 y la NIIF 9 únicamente respecto del tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y 2) la NIIF 4 únicamente respecto del tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales (...)” (Subrayado fuera de texto)

Mediante Decreto 1851 de 2013, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, reglamentó el marco normativo para los preparadores de información financiera de los estados financieros individuales y separados clasificados en el Decreto 2784 de 2012, así:

“(…)

Artículo 2°. Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que se clasifican dentro del literal a) del parágrafo del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012. Se establece un régimen normativo para los preparadores de información financiera detallados en el artículo 1° del presente decreto, en los siguientes términos:

- *Para la preparación de los estados financieros individuales y separados: Aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el Anexo del Decreto 2784 de 2012, salvo, los siguientes aspectos:*
 - *La NIC 39 y la NIIF 9 únicamente respecto del tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro.*
 - *La NIIF 4 únicamente respecto del tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales. (...)*” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual consagrado en el marco normativo para los preparadores de información financiera del Decreto 2784 de 2012, define los criterios para el reconocimiento de los pasivos, así:

“(…)

Situación financiera

Pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. (...)

Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad suscribe un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el marco normativo para los preparadores de información financiera del Decreto 2784 de 2012, contiene la Norma Internacional de Contabilidad 37, la cual establece el tratamiento contable para el reconocimiento y medición de las Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, así:

“(…)

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquella que se deriva de:

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);*
- (b) la legislación; o*
- (c) otra causa de tipo legal.*

Reconocimiento

Provisiones

Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;*
- (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y*
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.*

Obligación presente

En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera 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 (...)

Suceso pasado

El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso.

Este será el caso sólo si:

- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley;*

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación.

Estimación fiable del importe de la obligación

La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que de acuerdo con la Resolución 743 de 2013 de la Contaduría general de la Nación, el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras – FOGAFIN, para el reconocimiento de las operaciones relativas al fondo constituido con los recursos que conforman la Reserva del seguro de depósito, debe aplicar el marco normativo de información financiera dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios en la preparación de sus estados financieros.

Ahora bien, frente a la solicitud presentada y relacionada con la reclasificación de la Reserva de Seguro del pasivo a una cuenta separada del patrimonio, este despacho considera que no es viable atender su solicitud, en razón a que la Reserva de Seguro de Depósito cumple con los criterios y características establecidas en el Marco Conceptual y las Normas del Anexo del marco normativo de información financiera previsto en el Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios, para ser reconocida como un pasivo, a título de provisión estimada.

El registro contable de las primas recibidas procede a título de ingresos. La valoración de inversiones, afectarán los resultados.

En consecuencia, la semejanza que se propone entre la Reserva de tipo catastrófico establecida en la NIIF 4 – Contrato de seguro y la Reserva de Seguro de Depósito administrada por FOGAFIN, no procede, en consideración a que el Decreto 1851 de 2013, que reglamentó el Decreto 2784 de 2012, solo exceptuó de la aplicación del Anexo normativo del decreto 2784, el tratamiento contable aplicable a las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto y la reserva de desviación de siniestralidad para el ramo de seguros de riesgos laborales, sin hacer mención específica a la Reserva de Seguro de Depósito administradas por los fondos de garantías.

La Reserva de Seguro de Depósito administrada por FOGAFIN, debe ser reconocida como pasivo en los estados financieros; en consideración a que esta constituye una obligación presente a su cargo de carácter legal que garantiza las acreencias a cargo a de las instituciones financieras inscritas en el Fondo de la cual para pagarla se espera el desprendimiento de recursos económicos. El suceso pasado que está vinculado a este

pasivo corresponde precisamente a la pasada crisis del sector financiero colombiano que ocasionaron un grave pánico financiero en el país.

En este sentido, estos recursos conllevan un compromiso o responsabilidad que tiene el fondo de garantizar la recuperación total o parcial del dinero depositado por los ahorradores de las instituciones financieras inscritas, ante una eventual liquidación forzosa administrativa. Mediante el uso de los criterios establecidos en la NIC 37 de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012, la entidad contable pública deberá estimar el valor del pasivo por concepto de Reserva de Seguro de Depósito representado en el monto futuro de la cobertura del seguro a los ahorradores de las entidades que llegarán a ser objeto de liquidación o en los diferentes usos autorizados en la ley.

CONCEPTO No. 20152000042181 DEL 29-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan y administran ahorro del público.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Supresión cuotas partes pensionales del orden nacional en el Patrimonio Autónomo de remanentes del Banco Cafetero en liquidación.

Doctor:
ARIEL ALVIRA LUNA
 Director de Negocios y Remanentes
 Fiduprevisora S.A
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550004517-2, mediante la cual solicita concepto acerca la aplicación de la supresión de cuotas partes pensionales ordenada por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 en el Patrimonio Autónomo de remanentes del Banco Cafetero en liquidación administrado por Fiduprevisora S.A, así:

“(…)

Con base en lo anterior, se presentan las siguientes inquietudes para la aplicación del artículo 78 de la ley 1753 de 2015, así:

1. *¿El Patrimonio Autónomo de Remanentes del BANCO CAFETERO EN LIQUIDACIÓN administrado por FIDUPREVISORA S.A. debe dar aplicación al artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, por administrar cuotas partes pensionales de una entidad que al 1ro de abril de 1994 era del orden nacional?*
2. *¿Para dar aplicación a la Ley 1753 de 2015, debe esperarse que se expida algún Decreto Reglamentario?, dado que entidades como COLPENSIONES ya aplicaron la Ley, según Circular Interna 17 de 2015.*
3. *¿La aplicación de la Ley 1753 de 2015 al interior del fideicomiso, solo podrá efectuarse con la instrucción que emita el Comité Fiduciario, siendo el Acta de la Reunión o la respectiva comunicación de FOGAFIN, el soporte contable para la supresión de las cuotas partes? O por el contrario ¿por ministerio de la Ley debe darse aplicación a la norma, reportando la información a suprimir por cuotas partes al Comité Fiduciario?*
4. *¿Hasta tanto se supriman contablemente las cuotas partes pensionales de los estados financieros del fideicomiso, deberán continuarse con la gestión de cobro y pago de las cuotas partes pensionales a las entidades del orden nacional y territorial? ¿O deberá suspenderse estas actividades hasta tanto se tenga claridad sobre el particular, pudiendo incurrir en la causación de intereses moratorios? (...)*

CONSIDERACIONES

Mediante la Ley 1753 de 2015, el Gobierno Nacional expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, se ordena suprimir las cuotas partes pensionales de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, así:

“(…)

Artículo 78. Supresión de cuotas partes pensionales. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieran la calidad de entidades del orden nacional (...) (Subrayado fuera de texto)

Artículo 267. Vigencias y derogatorias. La presente Ley rige a partir de la fecha de su publicación (...) (Subrayado fuera de texto).

Mediante la Ley 298 de 1996, se reglamentaron las funciones asignadas por el artículo 54 de la Constitución Política a la Contaduría General de la Nación, así:

“(…)

FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

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

En materia de competencias funcionales para la modernización y convergencia de la regulación contable pública hacia los estándares internacionales de información financiera, el Gobierno Nacional, mediante la Ley 1314 de 2009, señaló las autoridades competentes en materia de regulación y normalización técnica contable, así:

“(…) Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación (...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, para efectos de establecer el tratamiento contable que se genera en la entidad contable pública por efecto de la supresión de las cuotas partes pensionales producto de la aplicación del artículo 78 de la ley 1753 de 2015; se hace necesario tener en cuenta los códigos contables previstos para el manejo del activo y pasivo de cuotas partes pensionales del Catálogo de Cuentas de la Resolución 117 de 2015 de las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran dinero del público, así:

“(…)

13 – CUENTAS POR COBRAR

1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR

138408 – Cuotas partes de pensiones

(…)

25 – BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

2514 – BENEFICIO POSEMPLEO – PENSIONES

251405 – Cuotas partes de pensiones (...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir lo siguiente:

No es competencia de la Contaduría General de la Nación, conceptuar si el Patrimonio de Remanentes del Banco Cafetero en liquidación administrado por Fiduprevisora S.A, debe dar aplicación la supresión de las cuotas partes pensionales causadas como las que a futuro se causen en las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, establecida por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, y si la Fiduciaria debe continuar o no con la gestión de cobro y pago de las cuotas partes pensionales; en razón, a que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Frente a la inquietud relacionada con la aplicación de la Ley 1753 de 2015, en cuanto a si se debe esperar la expedición de algún Decreto Reglamentario por parte del Gobierno Nacional, es preciso aclarar que no ha sido de la iniciativa de la Contaduría General de la Nación, el ordenamiento dispuesto en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 y por lo tanto desconocemos si se tiene la intención de expedir algún Decreto reglamentario.

Para efectos contables de las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación, la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 procede desde la fecha de la vigencia de la misma Ley.

Ahora bien, si resuelto el tema de que el Patrimonio Autónomo de Remanentes del Banco Cafetero en liquidación debe suprimir las cuotas partes pensionales, el soporte contable de este registro debe corresponder a todos aquellos documentos que permitan obtener evidencia del cumplimiento de la Ley en primera instancia, y de los procedimientos internos que se tengan al interior del fideicomiso, en segunda instancia.

Finalmente es pertinente aclarar que la supresión de las cuotas partes pensionales ordenada por la Ley 1753 de 2015 opera únicamente entre entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000042901 DEL 06-11-15

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1867

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan y administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los mandatos de administración de recursos administrados por Fogafín

Doctor:

JAIRO ENRIQUE OSORIO BUSTAMENTE

Subdirector de Operaciones y administrativa

Fondo de Garantías de Instituciones Financieras - Fogafín

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500045002, mediante la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable aplicable a los mandatos de administración de recursos administrados por Fogafín y provenientes de la liquidación de entidades financieras privadas, así:

“(…)

En este orden de ideas, la consulta se refiere a establecer: i) si la Contaduría General de la Nación considera que dichos mandatos se deben reportar o no en el Balance de Fogafín, y en caso afirmativo bajo que códigos contables se debería realizar dicho registro; y ii) si la Contaduría considera que el registro se debe realizar en forma separada (por fuera de los estados financieros de Fogafín), y en tal caso, si sería necesario reportárselos teniendo en cuenta que dichos mandatos corresponden a recursos privados. Para este último caso, se requeriría de la asignación de códigos de empresa por parte de la Contaduría para cada uno de los mandatos (...)”

CONSIDERACIONES

Mediante Circular Externa No. 011 de 2000, la Superintendencia Bancaria de Colombia (Hoy Superintendencia Financiera de Colombia), realizó modificaciones al Plan de Cuentas para el Sector Financiero, autorizando a FOGAFIN para utilizar la clase 7 destinadas al manejo de las Cuentas de Orden fiduciarias, así:

“(…)

Los Establecimientos de Crédito y Fogafin podrán utilizar la clase 7 del PUC para el Sistema Financiero, para el registro de las operaciones autorizadas por la Superintendencia Bancaria (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala:

“(…)

FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

(…)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)” (Subrayado fuera de texto).

En materia de competencias funcionales, el Gobierno Nacional, mediante la Ley 1314 de 2009, señaló las autoridades competentes en materia de regulación y normalización técnica contable, así:

“(…) Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación (...)” (Subrayado fuera de texto).

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 354 de 2007, adoptó el Régimen de Contabilidad Pública y se definió el ámbito de aplicación, así:

“(…)

Artículo 5. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público, en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del estado. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Adicional a lo anterior, se encuentra que el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece la obligación a las entidades contables públicas de producir y reportar información financiera a la Contaduría General de la Nación, así:

“(...)

Entidad Contable Pública. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, dentro del proceso de modernización y convergencia del Régimen de Contabilidad Pública hacia estándares internacionales de información financiera, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 743 de 2013, modificada por la Resolución 598 de 2014, incorporó dentro del Régimen de Contabilidad Pública el marco técnico normativo de información financiera dispuesto en el Anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios, vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, el cual fue modificado por el Anexo normativo del Decreto 2615 diciembre 17 de 2014, el cual estará vigente a partir del 01 de enero de 2016, así:

“(...)

“El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013”

En este sentido, mediante la Resolución 117 de 2015 la Contaduría General de la Nación definió la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reconocimiento y reporte de información financiera de los recursos recibidos en administración y en nombre de terceros, de las entidades que cotizan en el mercado de valores y administran o captan ahorro del público, así:

“(...)

9 – CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

93 – ACREEDORAS DE CONTROL

9308 – RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

930801 - Efectivo

930802 - Inversiones

930803 - Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios

930804 - *Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil*

930805 - *Derechos*

930806 – *Bienes (...)*” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del Marco Conceptual del Anexo Normativo del Decreto 2784 de 2012, se establece la definición y características esenciales de los elementos que conforman el estado de situación financiera, así:

“(…)

4.4. *Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, pasivos y patrimonio. Se definen como sigue:*

- *Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos (...)*

4.8. *Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de la operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción (...)*” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir lo siguiente:

En primer lugar, es necesario precisar que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Por esta razón, y en el caso específico de la autorización especial expedida por la Superintendencia Bancaria de Colombia (Hoy Superintendencia Financiera de Colombia) mediante la Circular Externa No. 011 de 2000, para que FOGAFIN reconozca y clasifique contablemente los contratos de mandato dentro de la clase 7 – Cuentas de Orden Fiduciarias del PUC del Sistema Financiero; es pertinente señalar que la Contaduría

General de la Nación carece de competencia para pronunciarse sobre la aplicación de dicha Circular; ya que no corresponde a una norma expedida por la Contaduría General de la Nación.

En segundo lugar, es importante señalar que la Contaduría General de la Nación (CNG), dentro del marco de sus competencias asignadas por la Constitución y la Ley, ha establecido que FOGAFIN, en su calidad de entidad contable pública debe producir información financiera siguiendo los lineamientos del Régimen de Contabilidad Pública y reportar dicha información de acuerdo con los formatos y parámetros establecidos en la Resolución 354 de 2007, de la Contaduría General de la Nación. En caso que la Superintendencia Financiera requiera algún tipo de información para efectos de supervisión, FOGAFIN deberá reportarla homologándola de acuerdo con los parámetros establecidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Ahora bien, frente a la inquietud planteada en su consulta sobre si los recursos, bienes y derechos de naturaleza privada administrados por Fogafín a través de mandatos se deben reportar o no en su estado de situación financiera; es pertinente señalar que la entidad contable pública deberá realizar un análisis y evaluación detallada al interior de la organización para determinar si dichos recursos, bienes y derechos cumplen los criterios para ser reconocidos como activos, los cuales se encuentran establecidos en el marco técnico normativo de información financiera del Anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificatorios, vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, derogado por el Anexo normativo del Decreto 2615 de diciembre de 2014, el cual tendrá vigencia a partir del 01 de enero de 2016. Vale decir que los criterios para poder reconocer un activo dentro de los estados financieros, están relacionados con el control que la entidad contable pública tenga sobre los recursos como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos futuros que contribuyan de forma directa e indirecta a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo de la entidad.

Si luego de realizar la evaluación y análisis, la entidad contable pública determina que se cumple con los criterios del nuevo marco normativo de información financiera previsto en el anexo del decreto 2784 y sus modificatorios, para incorporar los recursos, bienes y derechos dentro del estado financiero, deberá proceder a su incorporación dentro del grupo de activos y pasivos del Catálogo de registro que disponga la entidad. Para efectos de la homologación y reporte a la C.G.N. aplicará el Catálogo General de Cuentas previsto por la Resolución 117 de 2015 para empresas que cotizan en el mercado de valores y administran o captan ahorro del público; esto es, si corresponde a la clasificación de efectivo y equivalentes al efectivo; inversiones e instrumentos derivados, cuentas por cobrar; préstamos por cobrar; inventarios; propiedades, planta y equipo u otros activos y en el pasivo en la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. En caso contrario, deberá llevar un control por fuera del balance en cuentas de orden acreedoras, cuya homologación para efectos del reporte a la C.G.N. se hará en la subcuenta contable

correspondiente de la cuenta 9308 - RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y con contrapartida 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db)

CONCEPTO No. 20152000046581 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Catálogos para registro y reconocimiento y para reporte a la Contaduría General de la Nación mediante homologación

Doctor
 JUAN IGNACIO PALACIO VELASQUEZ
 Apoderado General
 Emtelco S.A.S.
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 15 de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005914-2, mediante la cual solicita le indiquemos las cuentas contables para registrar las operaciones relacionadas con su objeto social, como es la tercerización de procesos de negocios. Lo anterior debido a que la entidad de control realizó una observación relacionada con los saldos superiores al 5% que menciona el RCP.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Emtelco SAS, es una empresa de Telecomunicaciones que presta servicios de conectividad y equipos de comunicaciones, de Contac Center y de diseño de soluciones Business Process outsourcing para la tercerización de los procesos de relacionamiento de las empresas con sus clientes.

Es una sociedad por acciones simplificada en donde el grupo EPM TELECOMUNICACIONES tiene una participación del 99.9%

Emtelco es una entidad clasificada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, como una entidad que debe aplicar lo dispuesto en la Resolución 743 de 2013, mediante la cual se incorporó al RCP el marco normativo dispuesto en el Decreto 2784 del 2012 y sus modificaciones a aplicar por las empresas que cotizan en el mercado de valores y que captan y administran ahorro del público.

En tal sentido, los artículos 2º y 3º de la Resolución 743 de 2013, señalan:

“ARTÍCULO 2º Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

a) Empresas que sean emisores de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Emisores de Valores (RNVE).

b) Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el Registro Nacional de Emisores de Valores (RNEV).

(...)

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, así como de este marco con las salvedades previstas en los párrafos 2 y 3 del artículo 2º de esta Resolución comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Periodo de aplicación: Es el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.”

Ahora bien, la información financiera se prepara con el objetivo de presentarla a los terceros, es así como el anexo del Decreto 2784 de 2012, en su Introducción en el Capítulo 1. Objetivo de la información financiera con propósito general, señala:

“OB2. El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. (...)”

La información financiera presentada debe ser útil atendiendo a unas características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel, consideradas en este Marco conceptual como,

“Capítulo 3. Características cualitativas de la información financiera útil.

(...)

Relevancia.

CC6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

CC7 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

CC8 La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos utilizados por usuarios para predecir resultados futuros. (...).

*CC9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (confirma o cambia) evaluaciones anteriores.
(...)”*

Representación fiel.

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. (...)

CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. (...)

CC14 Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una información neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...)

CC15 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. (...)

Aplicación de las características cualitativas fundamentales.

(...)

CC18 La mayoría de los procesos eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante si se encontrara disponible y puede ser representada fielmente. Si es así el proceso de satisfacer las características fundamentales termina en ese punto. Si no es así el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante.”

CONCLUSIONES

Emtelco SAS es una empresa que le corresponde aplicar desde el 1 de Enero de 2015 el marco normativo dispuesto en el Decreto 2784 del 2012 y sus modificaciones, incorporado al RCP mediante la Resolución 743 de 2012, en donde se indicó el cronograma para la implementación, señalando que para estas entidades el periodo de 2015 era el de aplicación plena, durante el cual la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

Es así, como acorde al Marco Conceptual de esta normativa, la información financiera presentada de propósito general debe ser útil a los usuarios, y en su preparación atender a las características cualitativas fundamentales de la Relevancia y la Representación fiel de los fenómenos económicos potencialmente útiles, identificando la información disponible más relevante y que permita una representación fiel, aspectos que debe definir la entidad respecto de sus operaciones.

Ahora bien, para las empresas que aplican la normatividad del Decreto 2784 de 2012, la CGN definió un CGC para efectos de reporte mediante homologación de la información financiera, según lo dispuesto por la Resolución 185 de 2015, quedando a criterio de la empresa, la estructuración de un catálogo para efectos de registro y reconocimiento, del cual se deriva la información que deben homologar al catálogo antes mencionado.

En consecuencia, las empresas circunscritas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones, deben definir su propio catálogo para efectos del registro y reconocimiento de todos los hechos económicos que afectan su situación financiera y/o su rendimiento.

CONCEPTO No. 20152000046631 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de información a 31 de diciembre de 2015

Doctora
FLOR MARIA MORALES GUERRA
Gerente de Contabilidad
Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo -FONADE
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 1º de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005702-2, mediante la cual solicita a la CGN aclarar cuál será la información a homologar al catálogo de cuentas versión 2007.13, la preparada con el marco normativo de la Resolución 743 o la preparada con la normatividad del RCP.

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE, es una entidad financiera con Régimen Especial.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Resolución 743 de 2013, *“Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”* dispone:

“(…)”

ARTÍCULO 4º. Cronograma de aplicación fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo del

Decreto 2784 de 2012 para los estados financieros consolidados, así como el cronograma de aplicación del marco normativo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 2º de esta Resolución para la preparación de los estados financieros separados o individuales de los fondos de garantías y de las entidades financieras con regímenes especiales, con independencia de que sean o no emisores de valores, comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de transición: Es el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública o la regulación contable expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme a la regulación que están aplicando. De manera simultánea, deberán preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique, por primera vez, el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales deberán preparar el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados. Este estado no deberá ser divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados.

Fecha de reporte: A 31 de diciembre de 2016, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales presentarán los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, correspondientes a:

101. Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
102. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

103. Estado de cambios en el patrimonio al 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
104. Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

Parágrafo 3. Los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales que se encuentren en condiciones de dar cumplimiento al cronograma definido en el artículo 3º de la presente Resolución, podrán hacerlo garantizando la aplicación del marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 vigente para los periodos de transición y aplicación obligatoria.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución 117 de 11 de marzo de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco”, en el artículo 3º. Ámbito de aplicación señala, “El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayado fuera de texto)

Además, la Resolución 185 de 29 de abril de 2015, “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución No. 743 de del 17 de diciembre de 2013 (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014)” en los artículos 2º, 4º, 5º, 6º, 7º del Capítulo II Información homologada a reportar en el catálogo general de cuentas establecido mediante la Resolución 356 de 2007 (Versión 2007.13 y sus modificaciones) dispone:

“Artículo 2º. **Ámbito de aplicación.** La información, requisitos y plazos que se establecen en la presente Resolución son de obligatorio cumplimiento para las entidades contables públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014).

(...)

Artículo 4º. **Información a reportar.** La información a reportar por las entidades contables públicas corresponderá a la información financiera a la fecha de corte respectivo, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Artículo 5º. **Categorías definidas para el reporte.** Las categorías de la información financiera que se deben reportar a través de los formularios corresponden a Categoría Información Contable Pública y Categorías Notas Generales, definidas en la Resolución 248 de 2007.

Artículo 6º. **Categoría Información Contable Pública.** Se relaciona con la información financiera que reportan las entidades contables públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y notas de carácter específico.

Artículo 7º. **Formularios de la Categoría Información Contable Pública.** Son los medios a través de los cuales las entidades contables públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables. Estos corresponden a:

- CGN 2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- CGN 2005_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO

(...)

PARÁGRAFO 2. La homologación de la información que las empresas realicen al Catálogo General de Cuentas versión 2007.13 y sus modificaciones se realizará para todos los formularios de la respectiva categoría.”

Ahora bien, en el Capítulo III- Información homologada a reportar en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones, en los artículos

“Artículo 11º. **Propósito del reporte homologado.** El reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones, se requiere para hacer seguimiento y medir el impacto por la aplicación del marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones, así como para llevar a cabo el proceso de transición al nuevo esquema de consolidación del Sector Público que se viene estructurando en la Contaduría General de la Nación.

Artículo 12º. **Categorías definidas para el reporte.** Se definen las siguientes categorías para el reporte de la información financiera homologada al Catálogo General de cuentas expedido por la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones:

- d. Información contable pública- convergencia.
- e. Notas generales – convergencia

Artículo 13º. Categoría Información contable pública – convergencia. *Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y notas de carácter específico.*

Artículo 14º. Formularios de la categoría Información contable pública – Convergencia. *Son los medios a través de los cuales las entidades contables públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables. Para el efecto se definen los siguientes formularios:*

- CGN 2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- CGN 2005_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO_CONVERGENCIA

PARÁGRAFO 2. *La homologación de la información que las empresas realicen al Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones se realizará para todos los formularios de la respectiva categoría.”*

CONCLUSIONES

Según las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El artículo 4º de la Resolución 743 de 2013, definió el cronograma que las entidades financieras con regímenes especiales deben observar en el proceso de implementación del nuevo marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones, es así como entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, estas entidades se encuentran en período transición durante el cual seguirán utilizando, para todos los efectos legales, incluidos los reportes a la Contaduría General de la Nación, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública expedido con anterioridad a la Resolución 743 de 2013.

De manera simultánea durante la vigencia de 2015, les corresponde preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos con los estados financieros en los que se aplique, por primera vez el marco referido, el cual según el cronograma previsto en la resolución antes mencionada, será entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, en donde la contabilidad se llevará, para todos los efectos legales con base en el nuevo marco normativo, para a 31 de diciembre de 2016 deberán presentar los estados financieros y los reportes de información, homologados al nuevo marco normativo.

CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. Concepto No. 20152000046721 Del 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09

Capítulo 3

Marco Normativo

Empresas Que No Cotizan En El Mercado De Valores, Y Que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público - Res. 414 de 2014



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

3.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20152000026971 DEL 19-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público
	TEMA	Inversiones e Instrumentos derivados
	SUBTEMA	Clasificación contable de inversiones en el catálogo de cuentas de la Resolución 139 de 2015.

Doctor

MARLESBY SOTELO PUERTO

Subdirector de Contabilidad

Hospital Universitario de la Samaritana - HUS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500023582, en la cual formula:

“En el marco del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Res. 414 de 2014), nuestra E.S.E. se encuentra efectuando la homologación de las cuentas para realizar las respectivas reclasificaciones o ajustes que se requieran para la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura -ESFA.

Realizando la actividad referida encontramos que en el grupo 12 Inversiones e Instrumentos tenemos registradas a 31 de diciembre de 2014, en las cuentas, 1207 Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y 1208 Inversiones patrimoniales en entidades controladas, en la primera registramos unos Aportes en COODEMCUN y en la segunda unos títulos FIDUCLIPS en la fiducia de P.A. Nueva Clínica, sin embargo al remitirnos al Catálogo General De Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado

de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, encontramos dos cuentas que cumplirían con las características para realizar la homologación, la cuenta 1222 Inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el patrimonio (otro resultado integral) "Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar: no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto y tienen valor razonable" y 1224 Inversiones de administración de liquidez al costo "Representa el valor de los recursos financieros colocados en a) instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor razonable, y b) instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto y no tienen valor razonable".

CONSULTA

1. *Estaría bien reclasificar las dos Inversiones registradas en COLGAAP a la cuenta 1222 en el entendido que las dos no se tienen con intención de negociar, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto tienen valor razonable, entendiendo este último como "el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua" y que adicionalmente dentro de las subcuentas se incluye 122201 Entidades del sector solidario y 122202 Entidades privadas.*
2. *Debe clasificarse a la 1224 en cuyo caso estaría catalogado como instrumento de deuda o instrumento financiero que se espera negociar, es decir que sus rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor razonable y que es un instrumento de patrimonio que no se tiene con la intención de negociar no otorga control, influencia significativa ni control conjunto y no tiene valor razonable" y que la misma no incluye dentro de sus subcuentas alguna particular para la reclasificación por lo cual se clasificaría como 122490 Otras inversiones de administración de liquidez al costo.*

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 414 de 2014, en el numeral 1.2 respecto a la clasificación de las inversiones de administración de liquidez establece: "Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos

rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo”.

De otra parte la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, el Catálogo General de Cuentas-CGC que deben aplicar las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público, en el que se describen las siguientes cuentas así:

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

“Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del mercado y que tienen valor razonable”

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

“Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar; no otorgan control, influencia significativa, ni control conjunto y que tienen valor razonable”

1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO

“Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento”

1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

“Representa el valor de los recursos financieros colocados en a) Instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor

razonable, y b) instrumentos de patrimonio que no se tienen que negociar; no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto y no tienen valor razonable”

CONCLUSIONES

El Hospital Universitario de la Samaritana debe analizar la naturaleza de las inversiones que posee, para así determinar si son inversiones en instrumentos del patrimonio y si estas inversiones le otorgan control, influencia significativa o control conjunto, pues en caso de que sea afirmativo no se deben clasificar en las cuentas que son mencionadas en la consulta.

Si la inversión que posee no le otorga control, influencia significativa ni control conjunto, se trata de una inversión de administración de liquidez, caso en que la entidad debe evaluar el modelo de negocio que tiene definido para la administración de los recursos financieros, y así proceder a clasificar las inversiones de conformidad con las siguientes reglas, según corresponda a la naturaleza, características y condiciones de la inversión:

- En la cuenta 1221 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO si la inversión es en instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del mercado y que adicionalmente tienen valor razonable.
- En la cuenta 1222 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) si la inversión representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar; no otorgan control, influencia significativa, ni control conjunto y que tienen valor razonable
- En la cuenta 1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO si se espera mantener la inversión hasta el vencimiento, es decir que los rendimientos provienen de los flujos contractuales del título; y
- En la cuenta 1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO Instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, y que no cuentan con valor razonable

CONCEPTO No. 20152000034621 DEL 27-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Inversiones e Instrumentos Derivados
	SUBTEMA	Registro de los aportes hechos en entidades cooperativas

Doctor:
 EDGAR SILVIO SÁNCHEZ VILLEGAS
 Gerente
 Hospital Pedro León Álvarez Díaz
 La Mesa Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 11 de Agosto de 2015, radicado con el número 2015-550-003980-2 el cual manifiesta:

“Respetada Doctora:

La E.S.E Hospital Pedro León Álvarez Díaz, se encuentra en el proceso de implementación del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos públicos según Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.

Para la elaboración del balance de apertura tenemos la inquietud relacionada con el saldo que a 31 de diciembre de 2014 se presenta en la cuenta contable 1202 INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ EN TITULOS PARTICIPATIVOS en la subcuenta 120203-Cuotas partes de interés social; dado que este saldo corresponde a Aportes que el Hospital tiene en la Cooperativa COODECUM, (sic) dichos aportes fueron reconocidos hasta la vigencia 2009 en las vigencias siguientes la E.S.E no ha reconocido sus aportes y pago, en vigencias anteriores la E.S.E solicito su retiro y cruce de aportes con deuda pero hasta tanto no se sanee la obligación que presenta el HOSPITAL con dicha entidad y que actualmente cursa un proceso jurídico en contra de la ESE, no se define su desvinculación.

Por lo anterior, solicitamos orientación de la cuenta contable a utilizar según Resolución 139 del 2015 y la cual se debe homologar el saldo en mención, o cual es el procedimiento a seguir en el Balance de Apertura; por cuanto se considera que este saldo constituye un derecho para el Hospital.”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su primera inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

- **INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**
- **Reconocimiento**

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. 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 empresa emisora.

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que se efectúen con la intención de ejercer control en las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1 Reconocimiento

[...]

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes.

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

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

3. ACTIVOS CONTINGENTES

3.1. Reconocimiento

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

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas establece lo siguiente:

"8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1890

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.

8905 ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 - Activos Contingentes. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La E.S.E. Hospital Pedro León Álvarez Díaz, debe evaluar si el saldo que actualmente tiene reconocido en la subcuenta 120203—Cuotas partes de interés social, correspondiente a los aportes realizados en la cooperativa COODENCUM, cumple con las características para ser reconocido como una Inversión de Administración de Liquidez de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, si dicho saldo le permite a la E.S.E. obtener rendimientos procedentes de las fluctuaciones en el precio o a través del pago flujos de efectivo contractuales.

Si realizada la evaluación, la E.S.E. considera que dicho saldo cumple las características mencionadas anteriormente, procederá a realizar lo establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a las inversiones de administración de liquidez y al modelo de negocio que tiene definido la E.S.E. para la administración de sus recursos financieros, reclasificando el saldo en alguna cuenta del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS según corresponda.

Ahora bien, si la evaluación indica que los aportes que se tienen en la cooperativa COODENCUM otorgan control, influencia significativa o control conjunto, debe seguirse alguna la opción que se configure de acuerdo con las siguientes alternativas:

6. Se ejerce control, si el saldo de los aportes le permite a la E.S.E. tener: a) poder sobre la entidad receptora del aporte, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora a través de su aporte y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora del aporte para influir en el importe de los rendimientos.
7. Se tiene influencia significativa si la E.S.E. a través de su saldo posee directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre COODENCUM.
8. Se tiene control conjunto, si la E.S.E. junto con otra o más entidades poseen el control de las decisiones más relevantes de COODENCUM.

De ser afirmativo lo anterior, la E.S.E. procederá a realizar lo establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 en lo referente a las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos y reclasificará dicho saldo en alguna de las cuentas del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS según corresponda.

Si la E.S.E. después de realizar todo el proceso anterior, determina que el saldo que presenta en su contabilidad con respecto a los aportes realizados en la cooperativa COODENCUM, no cumple con las características para ser reconocido en las cuentas del grupo 12 como una inversión y la E.S.E. considera que posee un derecho por cobrar a la cooperativa por el valor del saldo registrado, entonces se remitirá a la norma de ACTIVOS

CONTINGENTES, ya que el reintegro de dicho saldo por parte de la cooperativa COODENCUM hacia la E.S.E. está condicionado al resultado final del proceso jurídico entablado en contra de la E.S.E. y en consecuencia, no podrá reconocerlo en sus estados financieros por la incertidumbre generada en dicho proceso.

Por tanto, el Hospital procederá a dar de baja dicho saldo que tiene registrado actualmente en la cuenta 120203—Cuotas partes de interés social, siguiendo el proceso establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 y registrará un débito por el valor del saldo en la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la cuenta 8905 ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA. Dicho registro, será revisado de forma continua por la E.S.E. para que la evolución del proceso jurídico sea reflejada apropiadamente en sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20152000043901 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Inversiones de Administración de liquidez
	SUBTEMA	Clasificaciones de los instrumentos patrimoniales de administración de liquidez al costo y al valor razonable

Doctora
GLORIA INÉS MUÑOZ ZULUAGA
Profesional Especializada en Contabilidad
Instituto de Financiamiento, Promoción y desarrollo de Caldas.
Manizales Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 25 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004676-2 mediante el cual manifiesta:

“En virtud del Nuevo Marco Normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores (resolución 414) en cuanto al manejo de las inversiones que posee la entidad tenemos las siguientes inquietudes:

1) INFICALDAS posee inversiones en diferentes sociedades las cuales no cotizan en bolsa, no se esperan negociar, no se posee control, ni control conjunto, no tienen influencia

significativa y no poseen fecha de vencimiento. Por lo anterior concluimos que no se clasificarían al costo amortizado ni al valor razonable. Es correcta esta apreciación? (SIC)

Lo anterior, de acuerdo al numeral 1.2 inversiones de administración de liquidez del capítulo 1 del Marco Normativo el cual establece que las inversiones se clasifican al valor razonable si cotizan en bolsa, al costo amortizado si se esperan mantener hasta el vencimiento y al costo las inversiones que se tienen o no con intención de negociar.

2) El valor razonable podría asumirse que en las inversiones está compuesto por el costo y su actualización a partir de las valorizaciones obtenidas a partir del valor intrínseco emitido por la entidad que expide el certificado? (SIC)

3) De acuerdo a lo mencionado en el numeral 1) INFICALDAS podría clasificar las inversiones al valor razonable? (SIC) En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿basado en que norma (identificar numeral y capítulo)? (SIC)

4) En qué caso puede incluir las valorizaciones de las inversiones como mayor valor del costo de la inversión? (SIC)

Es de anotar que en el caso que las inversiones con las características del numeral 1) de este documento, solamente tengan la opción de ser clasificadas al Costo, la disminución patrimonial por este concepto ascendería a \$33.000 millones de pesos, valor que se encuentra registrado en las cuentas 1999 de valorizaciones y en la cuenta 3240 Superávit por Valorización lo cual impactarla negativamente en un 10% del total del Patrimonio de la entidad.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado.

Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

[...]

Cuando alguna norma establezca el valor razonable como base de medición, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir. .”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

[...]

1.2 Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorquen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.

[...]

1.4.3 Inversiones clasificadas al costo

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Para su primera pregunta, las inversiones que describe en su consulta y las cuales no cotizan en bolsa, no esperan negociarlas, no se posee ningún control, no se ejerce influencia significativa y adicionalmente no tienen una fecha de vencimiento, por tanto y de acuerdo con la Norma de Inversiones de Administración de liquidez de la Resolución 414 de 2014, este tipo de inversiones al no poseer un valor razonable y no esperar recibir rendimientos a través de flujos contractuales hasta un vencimiento fijo, deberán ser clasificadas en la categoría de costo.

Para su segunda pregunta, el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 es claro en afirmar que en los casos en los cuales una norma establezca como base de medición el valor razonable, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir.

Por lo tanto, no puede tomarse para las inversiones descritas en su consulta como valor razonable las actualizaciones a través de las certificaciones del valor intrínseco entregadas por la entidad en la cual se tiene el instrumento patrimonial ya que no son valores de mercado.

Con respecto a su tercera pregunta, para que el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas—INFICALDAS pueda clasificar sus inversiones en instrumentos patrimoniales en la categoría del valor razonable, éstas deberán tener valores de mercado, entendiéndose como tal los mercados activos en los cuales INFICALDAS pueda acceder con sus instrumentos patrimoniales, en caso contrario, no podrá realizar dicha clasificación y deberán ser clasificadas en la categoría del costo.

Para su cuarta pregunta, los instrumentos de administración de liquidez que son clasificados al costo en su medición posterior se mantendrán al costo, por lo tanto no objeto de actualizaciones de su valor, por tanto, no se pueden incluir valorizaciones como costo de dichas inversiones.

CONCEPTO No. 20152000043961 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones de Liquidez
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Inversiones
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos.

Doctora
LAURA CRISTINA HERNÁNDEZ GONZÁLEZ
 Directora Corporativa y CID
 Empresa de Renovación Urbana ERU
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de septiembre 18 de 2015, radicada con el No. 2015-550-0004542-2, donde manifiesta:

ASUNTO: Concepto Contable con Régimen de Contabilidad Pública y con marco normativo Resolución 414 de 2014 Respetado doctor Bohórquez:

La Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C., fue creada mediante Acuerdo No. 033 de 1999 del Concejo de Bogotá, como una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, vinculada a la Alcaldía Mayor, dotada de personería jurídica, patrimonio propio e independiente y autonomía administrativa.

La Empresa en el transcurso de la vigencia 2015 solicitó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN el reconocimiento y devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS

(\$398.460.000) M/CTE., como pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.

La DIAN, mediante Resolución No. 6282-0827 de septiembre 3 de 2015, reconoce devolver a favor de la Empresa la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$398.460.000) MICTE., como pago en exceso por concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014, este valor reconocido está representado con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 "DECEVAL SA.", los cuales solo servirán para pagar impuestos o derechos administrativos por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Por lo anterior expuesto, se pregunta:

La Empresa al solicitar la expedición del TIDIS, ¿Cuál es el registro contable que se debe realizar en este momento?

Teniendo en cuenta que la Empresa está sujeta al ámbito de la Resolución CGN No. 414 de septiembre 8 de 2014, se solicita que en la emisión del concepto, se indique como sería el tratamiento contable con Régimen de Contabilidad Pública y con el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

CONSIDERACIONES

4. Consideraciones generales

El Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, el cual armoniza las diferentes normas que regulan los impuestos, en el artículo 862 señala los mecanismos para efectuar la devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado a los responsables del régimen común que hayan declarado, indicando lo siguiente:

"(...) La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor (...) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos, administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición." (Subrayado fuera del texto)

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante Concepto 116733 del 29 de Noviembre de 2000, precisa el proceso de devolución de impuestos por medio de títulos, señalando:

"(...) una cosa es la emisión de títulos, otra el reconocimiento de la devolución de un valor a favor del contribuyente, y una tercera es el acto de hacer efectiva esa resolución. La primera le corresponde al Gobierno Nacional. Para la segunda (...) de acuerdo con lo ordenado en el artículo 853 del estatuto tributario es competente el

jefe de devoluciones de la administración de impuestos, el cual ordena la devolución de los saldos a favor, que bien puede ser en cheque, título o giro. Cuando se ordene la devolución en Tidis, le corresponde al depósito centralizado de valores darle cumplimiento a la resolución emitida por la división de devoluciones. (...) con fundamento en esta resolución que ordena la expedición del Tidis es que el depósito centralizado de valores procede a dar cumplimiento a lo allí expuesto, mediante el mecanismo de anotación en cuentas de depósito, y solo en este momento se considera que el título ha sido expedido." (Subrayado fuera del texto)

5. Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente

La norma técnica de Inversiones, de acuerdo con el párrafo 143 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que:

"(...) Las inversiones representan recursos aplicados en la (...) la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades (...)." Por otra parte el párrafo 264 del mismo texto normativo, señala que: "Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario." (Subrayado fuera del texto)

En relación con el pago de impuestos con títulos, el numeral 18 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, señala que:

"Considerando que las administraciones de impuestos autorizan a los contribuyentes, responsables o agentes de retención, a pagar con diversos títulos emitidos por entidades del gobierno los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones relacionadas con tributos, es necesario precisar su tratamiento contable."

En los numerales 19, 20 y 21 del mismo procedimiento, se indica el tratamiento contable, tanto para la entidad que realiza la inversión, como para la entidad emisora del título y para la entidad administradora de impuestos, teniendo en cuenta el momento en el que la entidad inversora paga sus obligaciones tributarias con TIDIS.

El "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos", en los numerales 3 y 6, señalan lo siguiente:

"3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia

Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.

(...)

6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera.

(...)

Las inversiones con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta deben actualizarse con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.”

El Plan General de Contabilidad Pública, en la Norma técnica de Inversiones e Instrumentos derivados, el Catálogo General de Cuentas-CGC, incluye las siguientes subcuentas:

- *120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio.” (Subrayado fuera del texto)*
- *120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición.” (Subrayado fuera del texto)*

6. Consideraciones en relación con el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el Capítulo I Activos, de las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación Y Presentación De Los Hechos Económicos” que hacen parte del “Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, sección 1, numerales 1.1 y 1.2, se señala lo siguiente:

9. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1900

- **Reconocimiento**

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. 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 empresa emisora.

- **Clasificación**

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

- **Medición inicial**

En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.

(...)

- **Medición posterior**

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

Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de las inversiones que se esperen negociar afectarán los resultados del periodo. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto.

(...)

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor razonable no serán objeto de estimaciones de deterioro.

Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. (...)

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

Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. (...)

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor. (Subrayado fuera de texto)

En la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, mediante la cual resolvió la solicitud de devolución de saldos a favor de la ERU, en el Artículo Segundo, se señala:

“ARTÍCULO SEGUNDO: DEVOLVER la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$398459000) M/CTE, solicitada por la EMPRESA DE RENOVACION URBANA DE BOGOTA D.C., NIT 830.144.890-8, valor reconocido en el artículo primero de la parte resolutive del presente acto administrativo, con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 DECEVAL S.A. Los cuales solo servirán para pagar Impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. (...).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Artículo 862 del Estatuto Tributario, los responsables del régimen común que hayan declarado, si es el caso, pueden solicitar devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado. La Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales DIAN puede realizar tal operación mediante la emisión de títulos de devolución de impuestos denominados TIDIS, los cuales son negociables en bolsas de valores, circulan de forma desmaterializada y sólo sirven para cancelar impuestos administrados por la DIAN; la negociabilidad de estos

títulos en el mercado secundario posibilita la generación de utilidades para la entidad adquirente de los mismos.

- Procedimiento contable en atención a lo dispuesto en el Régimen de contabilidad Pública precedente

De conformidad con lo previsto en el Régimen Contabilidad Pública-RCP, el reconocimiento contable se realiza por el costo de adquisición del título, en el grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, mediante un débito a la subcuenta 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, si decide realizarlos en el mercado para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, o en la subcuenta 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, si los títulos, que se obtuvieron forzosamente, se mantienen hasta utilizarlos de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, con contrapartida al crédito de la subcuenta correspondiente a la naturaleza del derecho previamente reconocido por concepto del pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.

El tratamiento contable de la adquisición y pago de obligaciones tributarias con TIDIS, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 18 a 21 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; y el tratamiento contable de la actualización de este tipo de inversiones debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 1 a 6 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.

- Procedimiento contable de conformidad con lo señalado en la Resolución 414 de 2014, por medio de la cual se expidió el “Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”

Para realizar el reconocimiento de los Títulos de Devolución de Impuestos TIDIs en el grupo de Inversiones e Instrumentos Derivados, una empresa debe definir previamente el modelo de negocio para realizar la administración de sus recursos financieros, en donde las inversiones que realice para administrar su liquidez serán clasificadas en tres categorías: al valor razonable, al costo amortizado o al costo, dependiendo de lo definido previamente en su modelo.

Para el caso objeto de su consulta, la ERU deberá clasificar los TIDIs en la categoría del valor razonable si decide realizarlos o negociarlos en el mercado público de valores para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, si adicionalmente se dispone de la información sobre el valor de mercado de esos títulos. En

caso contrario, deberá clasificarlos en la categoría del costo si decide mantenerlos hasta su vencimiento, es decir, hasta su utilización como medio de pago para el cumplimiento de obligaciones tributarias, de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 septiembre de 2015, emitida por la DIAN.

CONCEPTO No. 20152000045421 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Otros activos Gastos - Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes realizados por parte de la Industria Militar para la constitución de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa

Doctor:
HELI ROJAS ROBLES
Subgerente Financiero
Industria Militar - INDUMIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación del 11 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004624-2, en la cual manifiesta:

“(…)

Considerando que, la Industria Militar es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, enmarcada por el Régimen de Contabilidad Pública y cuyo objeto social es: ‘Desarrollar la política del Gobierno Nacional en materia de importación, producción y comercialización de armas, municiones, explosivos, accesorios, servicios y elementos complementarios y, en aras del cumplimiento de este objeto social, la Industria Militar en conjunto con el Ministerio de Defensa Nacional, el Departamento del Meta, el Municipio de Villavicencio y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana SA., se asociaron como miembros fundadores y crearon la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa ‘CODALTEC’; el aporte de la Industria Militar fue de mil millones de pesos (\$1.000.000.000,00) autorizado por la Junta Directiva y financiado con recursos propios. Valor que actualmente se encuentra registrado contablemente en la cuenta Inversiones patrimoniales en entidades

no controladas, subcuenta Entidades privadas (120751), de acuerdo al catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, Resolución 356 de 2007.

Por lo expuesto y teniendo en cuenta que la Industria Militar se encuentra en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); cordialmente me permito solicitar al Doctor Pedro Luis Bohórquez Ramírez Contador General de la Nación, su concepto respecto al tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento en los Estados Financieros bajo las NIIF de la Industria Militar de la inversión realizada para la creación de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa 'CODALTEC', la cual según el artículo 2 de los Estatutos de la misma, reza:

'ARTICULO 2. NATURALEZA JURÍDICA. La entidad constituida mediante el presente documento corresponde a una Corporación de naturaleza civil, de derecho privado y sin ánimo de lucro, la cual podrá ser conformada tanto por entidades de carácter público como de carácter privado, reguladas en los artículos 1 y 3 del Decreto Ley 393 de 1991, en concordancia con lo establecido en el artículo 633 y subsiguientes del Código Civil.'

(...)"

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Código Civil en su Artículo 637, establece:

"ARTICULO 637. PATRIMONIO DE LA CORPORACION. Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación. Sin embargo, los miembros pueden, expresándolo, obligarse en particular, al mismo tiempo que la corporación se obliga colectivamente; y la responsabilidad de los miembros será entonces solidaria si se estipula expresamente la solidaridad." (Subrayado fuera de texto)

Los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, establecen:

"(...)

CAPÍTULO PRIMERO

NOMBRE, NATURALEZA JURÍDICA, DOMICILIO, Y DURACIÓN

ARTÍCULO 1. NOMBRE: La Corporación que se constituye por este acto será una persona jurídica diferente a sus creadores y se regulará por los presentes Estatutos y por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Esta se denominará: **‘CORPORACION DE ALTA TECNOLOGIA PARA LA DEFENSA’**.

ARTÍCULO 2. NATURALEZA JURÍDICA. La entidad constituida mediante el presente documento corresponde a una Corporación de naturaleza civil, de derecho privado y sin ánimo de lucro, la cual podrá ser conformada tanto por entidades de carácter público como de carácter privado, reguladas en los artículos 1 y 3 del Decreto Ley 393 de 1991, en concordancia con lo establecido en el artículo 633 y subsiguientes del Código Civil.

(...)

CAPÍTULO SEGUNDO

OBJETO SOCIAL Y OBJETIVOS ESPECÍFICOS

ARTICULO 5. OBJETO. La Corporación tendrá como objeto el desarrollo, la promoción y la realización de actividades de ciencia, tecnología e innovación a adelantarse de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, a efecto de fortalecer las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, buscando apoyar la generación de desarrollos de carácter industrial a nivel nacional, tanto para el Sector Defensa como para otros sectores de la industria nacional, como consecuencia del uso dual de las capacidades científico tecnológicas aplicables.

ARTÍCULO 6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS. Dentro del objetivo de fortalecimiento de las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, la **CORPORACION DE ALTA TECNOLOGIA PARA LA DEFENSA** tendrá, entre otros, los siguientes objetivos específicos:

- a. Formular, proponer y ejecutar proyectos de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), orientados a la generación de nuevos productos y procesos que incorporen tecnología, creación, apropiación y adaptación de la misma.
- b. Promover la transferencia de conocimiento científico y tecnológico entre el sector productivo y las instituciones de formación, para el fortalecimiento empresarial o la generación de empresas de base tecnológica para la industria del Sector Defensa.
- c. Liderar una red de gestión del conocimiento orientado a fortalecer la industria del Sector Defensa.
- d. Potencializar la experiencia industrial del Sector Defensa y consolidar soluciones de carácter local-nacional que contribuyan a la autosuficiencia tecnológica y disminuyan la dependencia de tecnología extranjera.
- e. Incentivar la cooperación internacional, gestionando recursos que propendan por el

desarrollo de la investigación aplicada, innovación y desarrollo tecnológico del Sector Defensa.

- f. *Difundir información de carácter científico y tecnológico a través de formación directa, y publicaciones.*
- g. *Otorgar licencias de uso de los productos y de los resultados de investigación de los proyectos de investigación y desarrollo de la industria del Sector Defensa con el fin de autofinanciar a la Corporación.*
- h. *Actuar como centro de preparación, gestión y coordinación de proyectos para la creación de empresas de base tecnológica para la industria del Sector Defensa.*
- i. *Promover formas organizacionales o empresas, o asociarse con otras personas públicas privadas para el cumplimiento y desarrollo más eficiente de sus propósitos, dentro del marco legal existente para el efecto.*
- j. *Apoyar la creación y consolidación del cluster de la industria del Sector Defensa colombiana.*

PARÁGRAFO: *Para cumplir con su objeto y sus objetivos específicos, la Corporación podrá desarrollar entre otras, las siguientes actividades:*

(...)

- a. *Gestionar y recibir apoyos, donaciones, legados, patrocinios, y en general todo aporte voluntario, recursos, bienes y/o servicios provenientes de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con ánimo o sin ánimo de lucro, con el fin de cumplir a cabalidad con el objeto, objetivos específicos y actividades que se ha propuesto la Corporación.*

(...)

CAPITULO CUARTO

PATRIMONIO

ARTÍCULO 9. PATRIMONIO. *La Corporación dispondrá al momento de su constitución de un patrimonio de cero (0) pesos. Más adelante, contará con los siguientes aportes en dinero, en especie y en industria que realizarán sus Miembros Fundadores, así:*

- *El Ministerio de Defensa Nacional aportará:*
 - i) **En dinero:** *La suma de dos mil millones de pesos (\$2'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre de 2012, una vez se surtan las aprobaciones a que haya lugar.*

- ii) **En especie: Cuatro (4) equipos de cómputo de alto rendimiento y una Unidad de Potencia Ininterrumpida (por sus siglas en inglés UPS)**
- iii) **En industria: Personal en comisión de la Fuerza Pública y/o civil (dado el caso) para el desarrollo de los Programas Estratégicos y para la administración de la Corporación.**
- *La Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana, S.A. - CIAC, S.A. aportará la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre del año 2012, una vez sea aprobado el Plan de Inversión de dicho año por los entes competentes.*
 - *La Industria Militar — INDUMIL aportará la suma de mil millones de pesos (\$1'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre del año 2012, una vez sea aprobado el Plan de Inversión de dicho año por los entes competentes.*
 - *El Municipio de Villavicencio aportará:*
- i) **En dinero:** *El Municipio de Villavicencio aportará la suma de diez mil millones de pesos (\$10'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados así: Un primer desembolso por la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000) (sic), durante la vigencia fiscal año 2013, y un segundo desembolso por el saldo restante correspondiente a la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000) (sic), durante la vigencia fiscal año 2014.*
- ii) **En especie:** *El Municipio de Villavicencio pondrá a disposición de la Corporación las instalaciones -incluyendo los gastos de servicios públicos- para el desarrollo de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación que se llevarán a cabo en el 'Capítulo Especial Regional', regulado en el Capítulo Séptimo de los presentes estatutos, por un periodo de dos (2) años, contados a partir de la fecha de constitución de la Corporación.*
- *El Departamento del Meta aportará la suma de once mil millones de pesos (\$11'000.000.000) (sic), provenientes de Recursos de Regalías, los cuales serán desembolsados así: Un primer desembolso por la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000), de la vigencia fiscal año 2012, un segundo desembolso por la suma de tres mil millones de pesos (\$3'000.000), de la vigencia fiscal año 2013, y el saldo restante, correspondiente a la suma de tres mil millones de pesos (\$3'000.000.000). durante la vigencia fiscal año 2014.*

Estos recursos provienen de Regalías, cuyo Beneficiario es el Departamento del Meta, entidad Territorial de Naturaleza Pública — Ejecutora de los mismos, una vez se incorporen vía Decreto a su Presupuesto, previa aprobación de aquéllos por parte del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) del Fondo de Ciencia, — Tecnología e Innovación (FCTI), el cual define en cabeza de quien se ejecutará el proyecto respectivo.

ARTÍCULO 10. RECURSOS ADICIONALES. El patrimonio de la Corporación podrá acrecentarse a partir de los siguientes tipos de aporte:

- a. Aportes ordinarios y extraordinarios de los Miembros.
- b. Donaciones efectuadas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con ánimo o sin ánimo de lucro.
- c. Fondos públicos y privados para la ejecución de proyectos y para el apoyo a empresas y entidades sin ánimo de lucro.
- d. Bienes muebles e inmuebles que adquiera la Corporación.
- e. Ingresos, rendimientos y beneficios que obtenga la Corporación en el desarrollo de sus propias actividades.
- f. Legados que le sean concedidos, teniendo en cuenta lo estipulado en la normatividad aplicable.

ARTÍCULO 11. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos de la Corporación sólo podrán destinarse para sufragar sus gastos de funcionamiento y para desarrollar sus objetivos específicos y las actividades enmarcados en su objeto. Cuando al final del ejercicio se presente superávit, sólo podrá destinarse para cumplir los propósitos de la Corporación.

PARÁGRAFO 1. En cuanto a los recursos adicionales que se generen con ocasión del desarrollo de los proyectos específicos de cada 'Capítulo Especial Regional', estos se dividirán de tal manera que se apoye tanto el funcionamiento de la Corporación, como del 'Capítulo Especial Regional' y se apoye -a su vez- el desarrollo de Proyectos Específicos regionales, siempre dentro de las Apuestas o Programas Estratégicos del Ministerio de Defensa Nacional. Para el funcionamiento general de la Corporación se destinará el veinticinco por ciento (25%) de los recursos, veinticinco por ciento (25%) para el funcionamiento del 'Capítulo Especial Regional' y el cincuenta por ciento (50%) restante para el desarrollo de Proyectos Específicos en la región, correspondientes a las líneas que se estén trabajando en cada 'Capítulo Especial Regional' o a nuevas que correspondan con las Apuestas o Programas Estratégicos del Ministerio de Defensa Nacional.

PARAGRAFO 2. En consideración a que la Corporación es una entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de otra persona en calidad de distribución de utilidades. De conformidad con lo dispuesto en el

artículo 637 del Código Civil, lo que pertenece a la Corporación no pertenece a sus miembros.

CAPÍTULO QUINTO

DE LOS MIEMBROS

CATEGORÍAS, ADMISIÓN, DERECHOS, DEBERES, RETIROS Y SANCIONES

ARTÍCULO 12. CATEGORÍAS. LA CORPORACIÓN DE ALTA TECNOLOGÍA PARA LA DEFENSA tendrá los siguientes tipos o categorías de miembros:

- a. Miembros Fundadores.
- b. Miembros Generales.
- c. Miembros Benefactores.

ARTÍCULO 13. MIEMBROS FUNDADORES. Son aquellos que con sus aportes iniciales dieron origen a la Corporación, así:

- Ministerio de Defensa Nacional — MDN.
- Industria Militar Colombiana— INDUMIL.
- Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana — CIAC S. A.
- Departamento del Meta.
- Municipio de Villavicencio.

PARÁGRAFO. Los Aportes de los Miembros Fundadores Municipio de Villavicencio y Gobernación del Meta -los cuales tienen un destino determinado para la ejecución de los Proyectos Específicos a ser desarrollados en la región- se administrarán a través de un 'Capítulo Especial Regional' de acuerdo a lo establecido en el Capítulo Séptimo de los presentes Estatutos.

ARTÍCULO 14. MIEMBROS GENERALES. Serán Miembros Generales las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con o sin ánimo de lucro, que ingresen a la Corporación con posterioridad a su creación, previa aprobación del Consejo Directivo.

ARTÍCULO 15. MIEMBROS BENEFACTORES. Serán Miembros Benefactores aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con o sin ánimo de lucro, que manifiesten no estar interesados en participar con voto en las decisiones de la Corporación, pero que la apoyen con recursos en dinero, en especie o en industria. La Corporación previa aprobación del Consejo Directivo, podrá aceptar Miembros Benefactores, no participarán con voto en las reuniones de la Asamblea General

de Miembros.

ARTÍCULO 16. DERECHOS DE LOS MIEMBROS.

- **Derechos según la categoría de los miembros:**
 - **FUNDADORES Y GENERALES:**
 - *Ejercer derecho al voto en los términos aquí previstos y en la forma indica en el párrafo 2 del Literal b. 'Derechos Generales' del Artículo 16 de los presentes Estatutos.*
 - *Ejercer la inspección y vigilancia sobre el funcionamiento administrativo y misional de la Corporación.*
 - **BENEFACTORES:**
 - *Recibir informes sobre la ejecución de los recursos que han aportado en dinero y/o en especie y/o en industria, o sobre el uso dado por la Corporación a los bienes por ellos donados.*
- **Derechos generales de todos los miembros:**
 - bb. *Participar en las actividades de la Corporación.*
 - cc. *Revisar los libros de contabilidad de la Corporación.*
 - dd. *Retirarse voluntariamente de la Corporación.*
 - ee. *Elegir los Órganos de Dirección de la Corporación.*
 - ff. *Los demás que resulten de la Ley y los Estatutos.*

PARÁGRAFO 1. *El ejercicio de los derechos de los Miembros estará condicionado a) cumplimiento de los deberes establecidos en los presentes Estatutos.*

PARÁGRAFO 2. *Aquellos Miembros Fundadores o Generales que participen en Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional, tendrán voz pero no tendrán voto en proyectos de carácter nacional o del Ministerio de Defensa Nacional - Fuerza Pública o de las empresas del Grupo Social y Empresarial de la Defensa (GSED) cuya gestión tecnológica esté a cargo de la corporación. Tendrán voz pero no tendrán voto en lo que hace a otros Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional en los que no participen. Es decir, tan solo tendrán voz y derecho al voto en cuanto a los Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional de los que hagan parte o a las decisiones que atañen a su administración, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo Séptimo de los presentes Estatutos. Lo anterior -en lo que respecta a las entidades públicas- encuentra fundamento*

en el artículo 96 de la Ley 489 de 1998, según el cual dichas entidades sólo podrán asociarse para el desarrollo de actividades y para el cumplimiento de objetivos propios de acuerdo con los cometidos y funciones que les asigna la Ley y en el marco de sus planes de desarrollo.

Aquellos Miembros Fundadores o Generales que participen en Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional, tendrán voz y voto en lo que hace al funcionamiento y administración general de la Corporación.

(...)

ARTÍCULO 18. RETIROS. Se perderá la calidad de Miembro por las siguientes razones:

- (b) Retiro forzoso.
- (c) Retiro voluntario.
- (d) Exclusión.

ARTÍCULO 19. RETIRO FORZOSO. Serán causales de retiro forzoso las siguientes:

- a. Cuando el Miembro se encuentre imposibilitado para ejercer sus derechos o cumplir con sus deberes.
- b. Por incapacidad legal o cuando el Miembro haya perdido alguna de las condiciones exigidas para su admisión.
- c. Por disolución de la persona jurídica o muerte de la persona natural.

PARÁGRAFO 1. Cuando un Miembro se encuentre inmerso en alguna de estas causales, el Consejo Directivo decretará su retiro.

PARÁGRAFO 2. El Miembro que hubiere dejado de pertenecer a la Corporación por las circunstancias señaladas en este artículo, podrá solicitar nuevamente su ingreso a ella en cualquier momento, siempre y cuando acredite la desaparición de las causas que originaron su retiro y cumpla con los requisitos exigidos para los nuevos Miembros.

ARTÍCULO 20. RETIRO VOLUNTARIO. Estará sujeto a las siguientes normas:

- b. El retiro no podrá efectuarse en ningún caso mientras el Miembro tenga obligaciones económicas pendientes con la Corporación.
- c. El retiro no podrá concederse cuando el Miembro que lo solicite se encuentre en cualesquiera de las causas que dan origen a la exclusión.
- d. La solicitud de retiro debe presentarse por escrito ante el Consejo Directivo a fin de que se protocolice máximo dentro de los treinta (30) días siguientes a su recibo.

PARÁGRAFO. El Miembro que se haya retirado voluntariamente de la Corporación, podrá

solicitar nuevamente su ingreso pasados noventa (90) días calendario de su retiro, para lo cual deberá cumplir con todos los requisitos exigidos para los nuevos Miembros.

ARTÍCULO 21. EXCLUSIÓN. El Consejo Directivo declarará la exclusión de los Miembros en los siguientes casos:

- a) Por infracción a los deberes establecidos en los presentes Estatutos y a las decisiones de la Asamblea General de Miembros y del Consejo Directivo.
- b) Por servirse en forma irregular de la Corporación en provecho propio, de otros Miembros o de terceros.
- c) Por falsedad judicialmente declarada en la presentación de documento ante la Corporación.
- d) Por declararse penalmente responsable a personas naturales Miembros, o cuando se compruebe judicialmente que personas jurídicas Miembros, han sido o son utilizadas como instrumento para la comisión de ilícitos penales, fiscales o tributarios.
- e) Cuando un Miembro sea incluido en la 'Specially Designated Narcotics Traffickers' o Lista Clinton.
- f) Cuando quiera que la Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF reporte que un Miembro de la Corporación se ha incluido en los informes de inteligencia emitidos por dicha entidad o en aquéllos proferidos por la Dirección Nacional de Inteligencia.

PARÁGRAFO 1. Para formalizar la exclusión de los Miembros que se encuentren incurso en cualquiera de las anteriores causales, el Consejo Directivo (o el órgano, o funcionario(s) que éste designe) elaborará un informe sumario en el que se recogerán las circunstancias que justifican la exclusión. El referido informe le será comunicado al Miembro respectivo para que dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su recibo allegue ante el Consejo Directivo de la Corporación sus descargos. Vencido tal término el Consejo Directivo proferirá la decisión correspondiente.

ARTÍCULO 22. OBLIGACIONES, COMPROMISOS Y ACTIVIDADES EN EJECUCIÓN DE LOS MIEMBROS QUE SE RETIRAN. Todos los compromisos, actividades en curso y obligaciones que el Miembro que se retira haya adquirido con la Corporación hasta antes de su retiro por cualquiera que sea la razón que lo ocasione, deberán ser cumplidos a cabalidad. En ningún caso el retiro de los Miembros implicará la devolución de sus aportes o la condonación de sus deudas con la Corporación.

CAPÍTULO SEXTO

ORGANOS DE DIRECCION, ADMINISTRACIÓN Y CONTROL

ARTÍCULO 23. ÓRGANOS DE DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y CONTROL. La Corporación tendrá los siguientes órganos de dirección, administración y control:

- Asamblea General de Miembros.
- Consejo Directivo.
- Gerente.
- Subgerente
- Comité de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- 45. Revisor Fiscal.

ARTÍCULO 24. ASAMBLEA GENERAL DE MIEMBROS. *Es el máximo órgano de dirección de la Corporación, sus decisiones obligan a todos los Miembros, siempre y cuando se hayan adoptado de conformidad con la ley los Estatutos.*

ARTÍCULO 25. REUNIONES. *A las reuniones de la Asamblea General de Miembros sean estas ordinarias o extraordinarias, comparecerán los Miembros Fundadores y los Miembros Generales. Los Miembros Benefactores podrán concurrir libremente, pero sólo con derecho a voz.*

PARÁGRAFO 1. *Sólo tendrán derecho a voz y voto los Miembros Fundadores y los Miembros*

Generales, teniendo en cuenta las limitaciones al respeto establecidas en el párrafo 2 del Literal b. 'Derechos Generales' del artículo 16 de los presentes Estatutos.

PARÁGRAFO 2. *El Ministerio de Defensa Nacional se reservará el derecho a vetar las decisiones que puedan afectar la defensa y seguridad nacional, de acuerdo al mandato Constitucional que le otorga el control y el monopolio sobre sistemas de defensa de la Nación y uso legítimo de las armas y aquellas que vayan en contravía de las políticas ministeriales en temas de ciencia, tecnología e innovación para la Defensa.*

ARTÍCULO 26. REUNIONES ORDINARIAS. *Se celebrará una Asamblea Ordinaria dentro de los tres (3) primeros meses del año.*

(...)

ARTÍCULO 28. REUNIONES EXTRAORDINARIAS. *Las reuniones extraordinarias se llevarán a cabo cuando las mismas sean necesarias a juicio de los Miembros Fundadores, o por solicitud de la cuarta por ciento (40 %) de los Miembros Generales, o por decisión mayoritaria del consejo directivo. En este tipo de reuniones sólo se podrán tratar los asuntos para las cuales fueron-convocadas.*

(...)

ARTÍCULO 34. QUÓRUM. *La asistencia de la mitad más uno de los Miembros constituirá quórum suficiente para deliberar. Las decisiones se tomarán por mayoría absoluta de los Miembros asistentes (...)*" (Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un

desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

8.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. 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 empresa emisora.

1.2 Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor

razonable.

Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.

1.3 Medición inicial

En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.

El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá del modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros. Los costos de transacción de las inversiones cuyos rendimientos esperados provengan del comportamiento del mercado, con independencia de su clasificación en la categoría de valor razonable o costo, afectarán directamente el resultado como gasto. Por su parte, los costos de transacción de las inversiones cuyos rendimientos esperados provengan de los flujos contractuales del instrumento o de los dividendos de los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, con independencia de su clasificación en la categoría de costo amortizado, valor razonable o costo, se tratarán como un mayor valor de la inversión.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición de una inversión de administración de liquidez. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera adquirido dicha inversión. Los costos de transacción incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento.

1.4 Medición posterior

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

(...)

1.4.3 Inversiones clasificadas al costo

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

de deterioro.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la misma. 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 del periodo.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que se efectúen con la intención de ejercer control en las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

Un inversor tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa, los rendimientos de la receptora de la inversión. Por su parte, un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la receptora de la inversión. Los rendimientos del inversor pueden ser positivos, negativos o ambos.

Un inversor controla la receptora de la inversión si además del poder sobre la participada y la exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en esa entidad, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión.

5.2 Medición inicial

Las inversiones en controladas se medirán por el costo en los estados financieros separados de la controladora. Para el efecto, la empresa comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la

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

5.3 Medición posterior

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

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

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

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

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de una o varias de las siguientes vías: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la

asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

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

6.2 Medición inicial

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

6.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

(...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

(...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén

orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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.

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, la Industria Militar, determinará si los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y para reconocerlos en la situación financiera, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Por consiguiente, con base en la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar evaluará la probabilidad de que los desembolsos efectuados a la Corporación le generaran beneficios económicos futuros, precisando que éstos pueden estar determinados en el potencial que tiene el activo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. Para el efecto, la Industria militar considerará, entre otras circunstancias, lo establecido en el Artículo 637 del Código Civil respecto al patrimonio de las corporaciones y lo

mencionado en el Artículo 22 de los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa en relación con la devolución de los aportes o la condonación de deudas con la Corporación, a favor de las entidades que han perdido su calidad de miembros por el retiro forzoso, voluntario o exclusión.

Si al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar, determina que los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, considerará las siguientes circunstancias para su clasificación, reconocimiento y medición:

hh) Si se determina que la Industria Militar a cambio de los aportes realizados recibe instrumentos de patrimonio de la Corporación, que le representan beneficios económicos y no le otorgan control, influencia significativa ni control conjunto sobre la receptora de la inversión, Industria Militar reconocerá los aportes realizados como una Inversión de Administración de Liquidez clasificada en la categoría del costo, toda vez que no se tienen con la intención de negociar, no tienen valor razonable y sus rendimientos no provienen de los flujos contractuales del instrumento.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el precio de la transacción y los costos de transacción, es decir, aquellos en los que no se hubiese incurrido para adquirir la inversión, como los honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento, se tratarán como un mayor valor de la inversión.

Con posterioridad al reconocimiento, la Industria Militar medirá la inversión al costo y será objeto de estimación de deterioro, que corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la misma al final del periodo contable, y se reconocerá de forma separada como un menor valor de la inversión, afectando el gasto del periodo.

ii) La Industria Militar, no reconocerá los desembolsos efectuados a la Corporación como una operación conjunta o un negocio conjunto, pues de conformidad con el Artículo 34 de los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, la asistencia de la mitad más uno de los miembros constituirá quórum suficiente para deliberar y las decisiones se tomarán por mayoría absoluta de los asistentes; es decir, que no se requiere el consentimiento unánime de todas las partes para la toma de decisiones.

jj) Si se determina que la Industria Militar a cambio de los aportes realizados ejerce control sobre la Corporación, al poseer derechos que le otorgan la capacidad de dirigir sus actividades relevantes, así como al estar expuesto o tener derecho a beneficios económicos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión y a utilizar su poder para influir en su beneficio económico como consecuencia de dicha

implicación en la receptora de la inversión, los desembolsos efectuados se reconocerán como una Inversión en Controlada.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el costo y con posterioridad al reconocimiento, la medirá utilizando el Método de Participación Patrimonial de Conformidad con la Norma de Inversiones en Controladas del anexo de la Resolución 414 de 2014.

kk) Si se determina que la Industria Militar al entregar los aportes puede ejercer influencia significativa sobre la Corporación, es decir, puede intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin que se configure control ni control conjunto, los desembolsos efectuados se reconocerán como una inversión en asociada.

La Norma de Inversiones en Asociadas del anexo de la Resolución 414 de 2014, señala que se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, a menos que con una participación inferior se demuestre que existe tal influencia.

Así mismo, se evidenciará la existencia de influencia significativa sobre la Corporación cuando exista, entre otras circunstancias, representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, participación en los procesos de fijación de políticas de la asociada, operaciones o transacciones importantes con la asociada, intercambio de personal directivo con la asociada o suministro de información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el costo y con posterioridad al reconocimiento, la medirá utilizando el Método de Participación Patrimonial de Conformidad con la Norma de Inversiones en Asociadas del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, si al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar, determina que los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, no cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, registrará los aportes como un gasto por subvención, al representar recursos que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

Vale la pena señalar, que las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones; así pues, si la Corporación debe reintegrar los aportes entregados por el incumplimiento de alguna condición, la Industria Militar reconocerá inicialmente un activo diferido por concepto de subvención condicionada, el cual se llevará al gasto en la medida en que la

Corporación vaya cumpliendo con las condiciones establecidas.

CONCEPTO No. 20152000045431 DEL 14-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Inviabilidad de reconocer obligaciones en contratos de compra de energía para entrega en periodos futuros en contratos pendientes de ejecutar

Doctor
JULIO ALBERTO GÓMEZ MARTÍNEZ
Gerente General
ELECTROHUILA
Neiva Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004873-2 en la cual manifiesta:

“La Electrificadora del Huila S.A. —E.S.P. dentro del giro normal del negocio realiza transacciones que se podrían asimilar a instrumentos derivados como son contratos de compra de energía que tienen como características que el valor cambia en la medida que el precio de realización se actualiza con el IPP, no requieren inversión inicial y su cumplimiento se realizará en una fecha futura.

No obstante lo anterior, toda vez que nos encontramos en un mercado regulado donde el precio de venta se construye conforme la regulación lo determina, siendo una de las variables el precio de compra, no se pueden clasificar estos contratos como instrumentos derivados con fines de especulación en la medida en que no buscan la obtención de rendimientos por fluctuaciones en el mercado ni como derivados con fines de cobertura toda vez que no se tienen con el fin de neutralizar riesgos de pérdida por fluctuaciones futuras del mercado.

El objetivo que buscan empresas como la nuestra, cuyo objeto social es la comercialización y distribución de energía, cuando deciden comprar energía para entregas en periodos futuros es minimizar los impactos en los clientes finales de fluctuaciones en los precios de

energía en bolsa, los cuales presentan alta volatilidad. En ningún caso un contrato de energía a largo plazo le va a permitir a la empresa obtener rendimientos adicionales o minimizar riesgos de pérdida, el eventual beneficio que se logre se traslada al usuario final vía tarifa.

Adjuntamos la Resolución CREG 119 de 2007, ‘Por la cual se aprueba la fórmula tarifaria general que permite a los Comercializadores Minoristas de electricidad establecer los costos de prestación del servicio a usuarios regulados en el Sistema Interconectado Nacional, en la cual se define el Costo Unitario de Prestación del Servicio de Energía Eléctrica como el costo económico eficiente de prestación del servicio al usuario final regulado, expresado en pesos por kilovatio hora (S/kWh) y en pesos por factura que resulta de aplicar la fórmula tarifaria general establecida en la presente resolución, y que corresponde a la suma de los costos eficientes de cada una de las actividades de la cadena eléctrica.

En el capítulo II de la Resolución CREG 119 de 2007 se establece la fórmula tarifaria uno de cuyos componentes es el G (compras de energía) y en el capítulo III se establece la forma como se traslada a la tarifa final el traslado de los costos de compra de energía.

Es claro que hay unas reglas establecidas por el regulador, en este caso la CREG, que establecen cómo se traslada al usuario final el costo de compras energía mediante contratos de largo plazo y el costo de compras energía en la bolsa de energía, reglas que no permiten asimilar estas transacciones a instrumentos financieros ni de cobertura ni de especulación.

Adjuntamos igualmente un contrato de compra de energía firmado entre la Electrificadora del Huila S.A. — E.S.P. celebrado en 2012 y que en este momento se está despachando.

En nuestra opinión debe hacerse la relación correspondiente mas no estimar el valor razonable de estos contratos para dar el tratamiento contable de instrumentos derivados.

Por lo anterior, solicitamos su concepto sobre la forma como debe reflejarse en la información financiera la gestión que realiza la empresa cuando decide contratar el suministro de energía de periodos posteriores con un generador”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, prescribe:

“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. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

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

(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

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 empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. [...]

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen:

(...)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

4.1 Reconocimiento

Se reconocerán como instrumentos derivados, los contratos que cumplan con las siguientes características: a) su valor cambia como consecuencia de las variaciones de valor del subyacente, el cual corresponde a la variable sobre la cual se determina el valor del instrumento derivado, y puede estar representado en títulos de renta variable o renta fija, divisas, tasas de interés, índices bursátiles y materias primas, entre otros; b) requieren una mínima o nula inversión; y c) su cumplimiento se realizará en una fecha futura.

(...)

” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Que una empresa sujeta al ámbito de la Resolución 414 de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación, sólo podrá reconocer como instrumentos derivados los

contratos de suministro de energía pendientes de ejecutarse en un futuro, si al suscribirse, la intención obedece a una lógica financiera, en donde al ejecutar el contrato se recibirá un flujo financiero a cambio del activo subyacente incluido en el acuerdo. Así mismo, se reconocerá como instrumento derivado, si al recibir el activo subyacente, la intención es negociarlo con fines especulativos y obtener un margen financiero por la transacción.

Por lo anterior, no es procedente reconocer como un instrumento derivado los contratos de suministro de energía pendientes de ejecutarse en un futuro, si la intención de celebrar este tipo de contratos tiene como objetivo desarrollar su cometido estatal en la prestación de servicio de energía eléctrica y no obedecen a una lógica financiera. En consecuencia, las obligaciones derivadas de este tipo de contratos se reconocen como pasivo en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

CONCEPTO No. 20152000046671 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Inversiones de Administración de Liquidez.
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición posterior de las Inversiones de Administración de Liquidez con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento

Doctora
XIMENA DUEÑAS HERRERA
Directora General
Instituto Colombiano para la evaluación de la Educación—ICFES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 18 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005322-2 mediante el cual manifiesta:

“Contexto:

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública, el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación—ICFES, ha venido contabilizando las inversiones en títulos de deuda pública (TES) al precio de mercado, en atención al art. 61 del decreto 1525 del 2008.

Ahora, con la expedición de la Resolución 414 de septiembre de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación, específicamente el capítulo 1 párrafo 1.2, nuestra entidad debe clasificar las inversiones de administración de liquidez según tres categorías: Valor Razonable, Costo Amortizado o Costo, en atención al “modelo de negocio definido por la administración de los recursos financieros”, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento.

Dentro del proceso de transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran recursos del público, los títulos de deuda pública TES, que se mantienen por el ICFES siempre hasta el vencimiento, han sido clasificados como inversiones de administración de liquidez en la categoría de Costo Amortizado. Por ello, al calcular el valor presente de los flujos de efectivo esperados para cada TES descontados a la tasa de interés efectiva (calculada desde la fecha de adquisición del instrumento hasta su fecha de vencimiento-TIR) en la fecha de transición, se ha presentado un impacto negativo en el patrimonio de la entidad.

Sin embargo, con posterioridad a la emisión de la Resolución 414, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto 1068 de mayo de 2015, con el objetivo de emitir un único Decreto Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público” (como ejercicio compilatorio), y en el Título III, al explicar el “Manejo de los excedentes de liquidez” artículo 2.3.3.7, expone que el artículo 61 del Decreto 1525 de 2008, continuará vigente y por tanto los excedentes de liquidez “deberán estar valorados y contabilizados al precio de mercado”.

Cabe mencionar que en las consideraciones iniciales del Decreto 1068 en comento, se indica: “(...) que los decretos expedidos en virtud de la Ley 1314 de 2009, sobre normas internacionales de contabilidad, información financiera NIIF y de aseguramiento de la información NIA por su extensión tampoco han sido incluidos en este decreto”

Dado que una y otra norma (Resolución 414 de 2014 y Decreto 1068 de 2015) tienen posiciones divergentes, en cuanto al tratamiento contable de una misma partida; se ha presentado confusión en la aplicabilidad de estas disposiciones para efectos de medición de las inversiones en TES, consideradas como inversiones de liquidez hasta el vencimiento.

Por las razones anteriormente expuestas, la pregunta puntual que se eleva a su entidad es:

Cómo se deben valorar las inversiones de administración de liquidez en el ICFES, para propósitos de presentación de estados financieros:

¿Dando cumplimiento al capítulo 1 del Nuevo Marco Regulatorio incluido en la Resolución 414, en este caso sería Costo Amortizado?

¿Dando cumplimiento al artículo 2.3.3.7 del Decreto 1068 del 2015, es decir, al Precio de Mercado?”

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 la Constitución Política de Colombia establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

En ese contexto, la Ley 298 de 1996, en el artículo 4º, determinó las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, así:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

[...]

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

[...]

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

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

[...]

t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. 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 empresa emisora.

Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

[...]

1.5 Reclasificaciones

Las reclasificaciones, entre las categorías de valor razonable y costo amortizado, se realizarán de manera excepcional cuando exista un cambio en el modelo de negocio en la gestión de inversiones que evidencie la consistencia de las políticas establecidas por la empresa para la administración de su liquidez.

Si se reclasifica una inversión de la categoría de valor razonable a la categoría de costo amortizado, el valor razonable del instrumento en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará la inversión al costo amortizado y sobre el cual se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores. Si se reclasifica una inversión de la categoría de costo amortizado a la categoría de valor razonable, se disminuirá el valor en libros de la inversión al costo amortizado y se registrará la inversión en la nueva categoría por el valor razonable en la fecha de reclasificación. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de medición establecidos para la respectiva categoría

[...]

1.7 Revelaciones

[...]

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

Por mandato constitucional y legal contemplado en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la ley 298 de 1996 respectivamente, el Contador General de la Nación tiene asignadas de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que debe regir en el país, razón por la cual, la Contaduría General de la Nación—CGN es la encargada de determinar

las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, adicionalmente, es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y demás temas de carácter normativo que le compete.

Por lo tanto, la valoración de las inversiones de administración de liquidez por parte de una empresa cobijada por la Resolución 414 de 2014 emitida por la CGN se hará de acuerdo a su modelo de negocio establecido para administrar su liquidez. Para el caso de las inversiones mantenidas hasta su vencimiento y obtener rendimientos de los flujos contractuales, independientemente que posean valor razonable o no, se clasificarán al costo amortizado y se registrarán inicialmente a su valor razonable o si no tiene este último, por el precio de transacción. Su medición posterior se hará a costo amortizado, reconociendo ingresos por el rendimiento efectivo y reduciendo el valor de la inversión por los pagos recibidos provenientes de los rendimientos recibidos durante todo el plazo pactado con el emisor.

Siguiendo lo anterior, el ICFES registrará y mantendrá clasificadas a costo amortizado todas las inversiones que adquiera con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento, y seguirá lo establecido en la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez de la Resolución 414 de 2014 para realizar la medición inicial y posterior.

Ahora bien, en el momento en que por circunstancias externas deba redimir los títulos con antelación a su plazo final, el ICFES debe realizar una reclasificación de las inversiones por cambio en la intencionalidad de mantenerlas hasta el vencimiento, para lo cual disminuirá el valor en libros registrado para las inversiones en la clasificación a costo amortizado y registrará las inversiones al valor razonable, la diferencia surgida se reconocerá como ingreso o gasto del período según corresponda. Para efectos de revelación, el ICFES procederá a mostrar en las notas a los Estados Financieros de la Entidad, la fecha de reclasificación, una explicación detallada de por qué del cambio de modelo para las inversiones inicialmente reconocidas a costo amortizado y una descripción cualitativa del efecto en los Estados Financieros, el valor reclasificado y su efecto en el resultado del período.

CONCEPTO No. 20152000046771 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Inversiones e Instrumentos Derivados
	SUBTEMA	Reconocimiento de las inversiones en asociadas

Doctor
JAIRO FERNANDO MUÑOZ
Profesional Financiero II
EMCALI E.S.P.
Cali Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 17 de noviembre de 2015, con el número 2015550-005528-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo

Tuve el gusto de asistir al seminario que la Contaduría General de la Nación dicto el pasado fin de semana acá en la Ciudad de Cali. Teniendo en cuenta que en la Dirección de Contabilidad de EMCALI nos encontramos en proceso de elaboración del Estado financiero de apertura — ESFA, de conformidad con la RESOLUCION 414 DE 2014, de manera atenta solicito nos oriente respecto a la siguiente inquietud:

EMCALI posee inversiones Patrimoniales en entidades que bajo la normatividad precedente tenia clasificadas en Inversiones NO Controladas y que se valoraban al Costo. Al Aplicar la Nueva Normatividad (Resolución 414) quedan clasificadas en Inversiones en Asociadas que se deben valorar mediante el Método de Participación Patrimonial.

Pregunta: Teniendo en cuenta lo establecido en el instructivo 002, literal f), Numeral 1.1.5 y lo establecido en la parte 2 NORMAS, Numeral 6.2 Medición Inicial, Capítulo 1 ACTIVOS, ¿Debemos aplicar valoración inicial bajo el Método de Participación Patrimonial la cual establece que se deben reconocer inicialmente al costo? O las valoramos de acuerdo al porcentaje de participación que posee Emcali en el Patrimonio de la Asociada?

Ejemplo: en la Empresa Central de Transportes, EMCALI tiene una participación del 22.46%, 1 representante de 5 en Junta Directiva, un valor en Libros (Costo) de \$490.Millones y la Entidad (Central de Transportes) presenta, en su balance a Diciembre 31 2014, un Patrimonio total de \$ 49.367 Millones.”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

[...]

6.2 Medición inicial

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

6.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, el cual establece las actividades que deben desarrollar con el fin de elaborar el Estado de Situación Financiero de Apertura por parte de una Empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, lo siguiente:

“1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos

[...]

Las inversiones en asociadas son participaciones en una empresa sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

[...]

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 por concepto de provisiones de estas inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2014, cuando a ello haya lugar.
- Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta de Superávit por Método de Participación Patrimonial.

[...]

- Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido en la norma de Inversiones en Asociadas, cuando una empresa adquiere una inversión que le otorga influencia significativa, por regla general la empresa debe reconocer la inversión en su medición inicial al costo y establecer si existe diferencia con respecto al valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora con el objetivo de reconocer una plusvalía o un ingreso según corresponda.

Ahora bien con respecto a su consulta, la cual está enfocada a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, el Instructivo 002 de 2014 es claro en listar las actividades necesarias para equiparar los saldos que las empresas presentan en sus cuentas con respecto a sus inversiones a 31 de diciembre de 2014 con los criterios establecidos en la Norma de Inversiones en Asociadas de la Resolución 414 de 2014.

Siguiendo lo anterior, para las inversiones de EMCALI que cumplan los criterios para ser reconocidas como Inversiones en Asociadas, como tratamiento de excepción en razón a la coyuntura de cambio normativo, se deberán medir para la fecha de transición al nuevo Marco de Regulación por el método de participación patrimonial de acuerdo a lo establecido en el literal *f* del numeral 1.1.5, del Instructivo 002 de 2014 y previo a los ajustes de las provisiones y valorizaciones que haya reconocido EMCALI en periodos anteriores y que estén directamente relacionados con dichas inversiones.

3.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO 20152000000061 del 08-01-15		
	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
1	TEMA	Otros Deudores Servicios Públicos Cargos Diferidos
		Deudas de difícil cobro

	SUBTEMA	Árboles que fueron plantados en las bocatomas. Cargos diferidos
--	----------------	--

Doctor
 HERNÁN PRIETO SOTO
 Contador
 E.S.P. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA UNIÓN S.A.
 La Unión – Antioquia.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20145500042832 de fecha 22 de diciembre de 2014, en la cual nos informa que la E.S.P Empresa de Servicios Públicos de La Unión S.A utiliza subcuentas denominadas “OTROS” del Catálogo General de Cuentas (CGC) para el registro de transacciones económicas que no pueden clasificarse en una subcuenta específica y que superan el 5% de la cuenta. Por lo anterior, consulta en qué subcuentas pueden registrar dichas transacciones o si es posible crear una subcuenta específica para tal efecto.

A continuación atendemos su solicitud en el orden planteado en su comunicación:

CONSIDERACIONES

Subcuenta 147590-Otros deudores

En esta subcuenta la empresa registra las deudas de difícil cobro por concepto de servicios públicos.

Al respecto, le informo que el CGC tiene dispuestos los siguientes códigos para el registro de las deudas de difícil cobro para los diferentes servicios públicos:

147515 Servicio de energía
 147516 Servicio de acueducto
 147517 Servicio de alcantarillado
 147518 Servicio de aseo
 147519 Servicio de gas combustible
 147520 Servicio de telecomunicaciones

Subcuenta 184090-Otros recursos naturales no renovables

En esta subcuenta la empresa registra unos árboles que fueron plantados en las bocatomas.

Sobre el particular, es pertinente señalar que los recursos naturales no renovables son aquellos que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, tales como las minas y yacimientos. Por su parte, la cuenta 1840-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN se describe de la siguiente manera: *“Representa el valor de los costos incurridos en la etapa de exploración que tengan relación directa con el descubrimiento de reservas específicas, siempre que estén asociados con áreas que resulten productoras. También está conformada por los costos incurridos en la etapa de desarrollo hasta que se inicie la etapa de producción, excepto los que corresponden a propiedades, planta y equipo. Incluye la estimación de los costos de abandono.”*

Como se observa, el concepto registrado en la subcuenta 184090-Otros recursos naturales no renovables, no cumple con la definición de recurso natural no renovable ni con la descripción de la cuenta 1840-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN.

De otra parte, la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN se describe en los siguientes términos: “En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS se describe como sigue: *“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la información que se registre en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso técnico y consistente de homologación.”

Con base en las definiciones y descripciones anteriormente señaladas, los árboles que se planten en las bocatomas deben registrarse como costos de producción.

Subcuenta 191090-Otros cargos diferidos

En esta subcuenta la empresa registra las adecuaciones que hace en el relleno sanitario, las cuales son objeto de amortización debido a que este relleno tiene una vida útil.

Al respecto, el numeral 11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el balance general y el estado de actividad financiera, económica y social, no debe superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte.

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

CONCLUSIONES

Una vez evaluada la pertinencia de crear subcuentas para el registro de las adecuaciones al relleno sanitario y su correspondiente amortización, le informo que las adecuaciones deben continuar registrándose en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos y la amortización en la subcuenta del gasto o costo que corresponda. No obstante, deberá hacerse una revelación suficiente en las notas a los estados contables.

Lo anterior, en razón a que en la actualidad se está llevando a cabo la revisión técnica del Catálogo General de Cuentas, como parte del proceso de actualización del Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de que se atiendan los requerimientos de información conforme al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. Por lo anterior, el pasado 22 de diciembre la CGN publicó para comentarios de los interesados y del público en general, la estructura a 6 dígitos, junto con la descripción y dinámicas de las cuentas, sobre lo cual los invitamos a que participen con los comentarios que consideren pertinentes, diligenciando los formularios dispuestos para tal efecto en la página web www.contaduria.gov.co

CONCEPTO No. 20152000024221 Del 29-04-15

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
TEMAS	Otros Gastos Otros Ingresos

1		Venta de Servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Venta de Servicios Gasto Por Deterioro, Depreciaciones, Agotamiento, Amortizaciones Y Provisiones. Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

Doctora

TERESA ISABEL ESCARPETA

Profesional Universitario

E.S.E. Fabio Jaramillo Londoño

Florencia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500018372, en la cual formula la siguiente consulta:

“Agradecemos nos den claridad sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los siguientes ejemplos:

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicio anteriores?

Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, ¿se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?

¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?

¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?

¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?

¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815? (...)”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud - IPS, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS. (...).

Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario, falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnico-científica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente. (Subrayado fuera de texto).

Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial. (...).

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades”.

De otra parte, marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en relación con la medición posterior de las cuentas por cobrar, señala

“2.4 Medición posterior

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (Subrayado fuera de texto)

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del

deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

Por su parte, el numeral 4.1 del mismo marco normativo, en relación con las características fundamentales de la información financiera, dispone lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o 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 una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente el Numeral 5.3 del mismo marco normativo, en relación con la corrección de errores, dispone:

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

La empresa corregirá los errores materiales de periodos anteriores de manera retroactiva reexpresando la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresará los

saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, el cual podría ser el inicio del propio periodo corriente, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca.

Cuando por la corrección de un error, sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente, la empresa corregirá el error de forma prospectiva.

Los errores de periodos anteriores que sean inateriales se corregirán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores revelará 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.

De otra parte el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

“1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.

2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.”

“5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.

2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”

3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento de las glosas, para cada uno de los puntos planteados en la consulta, se concluye lo siguiente:

Bajo Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual aplica hasta el 31 de diciembre de 2015 para las Empresas que a partir de enero 1 de 2016 deben aplicar el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

Preguntas:

gg. *“¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores?”*

5. *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?”*

Respuesta

Con independencia de que el período en que se genera la glosa sea diferente al año en que se reconoció la facturación, el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores, ni a ajustes por mayores o menores valores causados en periodos anteriores, ni a problemas de interpretación y aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

Preguntas:

- ll) *“¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?”*
- mm) *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?*
- nn) *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815?”*

Respuesta

Tratándose de errores que afecten el valor de la facturación de la misma vigencia, se debe hacer el ajuste contable mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312- SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. No es viable afectar la subcuenta 439512- Servicios de Salud, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (D), por cuanto se trata de un menor valor de los ingresos originado en una devolución.

Ahora si el error se originó en la facturación del año anterior, debe corregirse debitando la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Preguntas:

- *“Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?”*
- *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?”*

Respuesta:

Al igual que lo señalado en los dos primeros puntos de estas conclusiones, no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores ni a ajustes por mayores o menores valores causados

en periodos anteriores, razón por la cual el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-Servicios de Salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Bajo el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

A continuación se señala el tratamiento contable que debe aplicar al caso consultado, según se trate de las glosas a la facturación que se consideren pertinentes y no subsanables originadas por objeción en la aplicación de procedimientos operativos, o aquellos que son pertinentes y subsanables, originadas en errores de los procesos administrativos.

- Tratamiento de las Glosas pertinentes y no subsanables

Cuando las glosas no son subsanables, es decir cuando no es posible corregirla y en consecuencia es aceptada por la IPS en donde dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad a la EPS, en este evento se deberá establecer si el mismo puede ser atribuido a otro tercero o es pertinente darlo de baja de los estados financieros.

Si el monto de la glosa puede ser imputado a otro tercero (por ejemplo el paciente) responsable del pago, se procederá a reclasificar este valor a quien corresponda y posteriormente analizar si se presenta evidencia de deterioro originada en el incumplimiento en los pagos o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor, caso en el cual se procederá a reconocer la pérdida por deterioro, calculando la diferencia del valor en libros con respecto al valor presente de los flujos futuros estimados de la cuentas por cobrar. Tratándose de cuentas clasificadas al costo, el valor presente se calculará utilizando alguna tasa de descuento del mercado que le permita a la E.S.E reflejar el efecto del valor del dinero en el tiempo, con respecto a dicha cuenta por cobrar. Esta diferencia se contabilizará mediante un debido a la subcuenta 534702- Prestación de Servicios, de la cuenta 5347-DETERIORO EN CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 138602- Prestación de servicios, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

Si el valor de la glosa no es posible atribuírsele a otro tercero (por ejemplo el paciente), una vez surtidos todos los trámites viables para su recuperación con la EPS, se procederá a reconocer una baja en cuentas en cuanto no se encuentren evidencias para el reconocimiento de un deterioro, mediante un débito a la subcuenta 580423-Pérdida en

baja de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros, revelando las razones por las cuales se tomó esta determinación y las gestiones adelantadas para recuperar esas partidas.

2) Glosas originadas en errores de los procesos administrativos

Cuando las glosas surgen de errores, se debe proceder a realizar las reliquidaciones y ajustes contables a que haya lugar estableciendo si los errores se encontraron antes de la publicación de los estados financieros, o si se hallaron con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

- Errores descubiertos antes de la publicación de los estados financieros.

Estos hechos se corregirán ajustando las cuentas afectadas por el error, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a menores o mayores valores causados.

- Errores que son descubiertos con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

El tratamiento contable de estos errores, dependerá de si los mismos son considerados materiales o inmateriales, es decir si la omisión o representación inadecuada de la(s) partida(s) afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información.

- Si son considerados materiales, se tratarán según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia deberán corregirse el registro de los ingresos, afectando la cuenta de resultados del ejercicio anterior, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito o débito a la subcuenta respectiva 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados.

En este evento se requiere de la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Si la reexpresión se considera impracticable, por cuanto la empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo, este hecho deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Si se trata de errores que la entidad considere inmatrimales, deberán corregirse debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados, y no se requerirá reexpresión retroactiva.

CONCEPTO 20152000032741 DEL 10-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la cuenta por cobrar de difícil recaudo y la medición inicial y posterior de la Propiedad, Planta y Equipo bajo la Resolución 414 de 2014.

Doctor:
OSWALDO GARCÍA GARCÍA
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado bajo el número 20155500035662, mediante el cual solicita concepto acerca del tratamiento contable de las cuentas por cobrar y propiedad, planta y equipo establecido en la Resolución 414 de 2014 para las empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran ahorro del público, así:

“(...) Las preguntas son las siguientes:

CLIENTES:

¿Se puede dar de baja cartera vencida en el sector público?, sabiendo que en las NIIF para el sector privado se puede dar de baja cartera morosa de difícil cobro sin tanto problema, pero en el sector público he investigado que dar de baja cartera puede dar cárcel por detrimento patrimonial.

¿Qué leyes me impiden dar de baja cartera en el sector público, en caso de no poderla dar de baja? y ¿Si se puede dar de baja cartera en el sector público, que leyes me dan la facultad para hacerlo?

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO:

¿Es necesario valorizar la propiedad, planta y equipo a valor razonable (valor de mercado actual) en el sector público, cuando el marco normativo de la resolución 414 para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, me dice que la medición inicial debe ser al costo?

Estas dudas las tengo ya que por un lado, las NIIF me dicen que la entidad debe reflejar la realidad económica, y para esto debería ir en contra vía de lo que algunas leyes colombianas dicen, por tanto, para el trabajo no se que poner (Sic), si obedecer las NIIF u obedecer las leyes colombianas en materia de las preguntas anteriores.”

CONSIDERACIONES

El Catalogo General de Cuentas del nuevo marco normativo contable concebido en la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, establece las cuentas contables que deben utilizar las entidades contables públicas para el reconocimiento de las cuentas por cobrar de difícil recaudo y del deterioro de las mismas, así:

*“1385. **Cuentas por cobrar de difícil recaudo.** Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal (...)”*

*“1386 – **Deterioro acumulado de cuentas por cobrar (CR).** Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias en que no se haya incurrido) (...)” (Subrayado fuera de texto).*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, establecen la baja en cuentas de las cuentas por cobrar y su respectiva revelación en las notas a los estados financieros, así:

“Cuentas por cobrar

Baja en cuentas. *Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá*

separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

Revelaciones. (...) Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora pero no deterioradas al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, establecen la forma de la medición de la propiedad, planta y equipo, así:

“Propiedad, planta y equipo

Medición inicial. *Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del emplazamiento físico; 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 probaba 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.*

Medición posterior. 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

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este despacho se permite concluir lo siguiente para cada pregunta, así:

1) CUENTAS POR COBRAR

El nuevo marco normativo contable establecido en la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, permite a las entidades contables públicas dar de baja las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de difícil recaudo por razón de su antigüedad y morosidad, previo reconocimiento del valor estimado de la pérdida por deterioro. Dicho deterioro, se genera cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados.

En consecuencia, la entidad contable pública dejará de reconocer la cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma.

Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

Adicionalmente, deberá revelar en notas a los estados financieros el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo, así como el deterioro acumulado.

También revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora pero no deterioradas al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro.

2) PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Las normas de medición de la propiedad, planta y equipo de la Resolución 414 de 2014, establecen que tanto la medición inicial como la medición posterior se realizarán al costo y no al valor razonable.

En este sentido, es necesario resaltar que los elementos que hacen parte del costo en la medición inicial comprende, entre otros: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del emplazamiento físico; 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 probaba 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.

Después de haberse realizado el respectivo reconocimiento, la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

CONCEPTO No. 20152000042911 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Cuentas por cobrar Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento de contable de los anticipos entregados a proveedores y contratistas.

Doctora:

BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA

Jefe de Gestión Contable

Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.

Bello, Antioquia.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 19 de agosto de 2015, radicada con el número 2015-550-004350-2, en la cual manifiesta:

“(…)

De acuerdo con el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, tenemos las siguientes inquietudes con respecto al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados.

- *¿Los anticipos y avances entregados a los proveedores y contratistas pueden ser considerados como un mayor valor de los inventarios, y de ser así, cuál sería la cuenta contable para registrarlos?*

- *¿Los anticipos y avances entregados para la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo pueden ser considerados como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo, y de ser así, cuál sería la cuenta contable para registrarlos?*

(...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 40 de la Ley 80 de 1993, establece:

“Artículo 40º.- Del Contenido del Contrato Estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta Ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

(...)

Parágrafo. - En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entregada de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Consejo de Estado, mediante jurisprudencia y doctrina, se ha manifestado en diferentes ocasiones respecto a la definición de anticipo:

hh. La Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia 253082 del 13 de julio de 2000, expediente número 12513, señala:

“(...)”

El anticipo es pacto en el contrato regulado por la ley, que proviene de la autonomía de la voluntad, que genera obligaciones y derechos recíprocos entre las partes, en momentos diferentes.

En una primera instancia es obligación del contratante y derecho del contratista, de entregar y recibir – previa constitución de la garantía - , respectivamente, una suma

determinada de dinero, con cargo a los recursos del contrato, con el objeto financiar al contratista en las prestaciones a su cargo (adquisición de bienes, servicios, obras etc). En segunda instancia el anticipo, en su resultado, constituye una obligación del contratista y un derecho del contratante, en los siguientes aspectos:

oo) *De inversión en los objetos determinados en el contrato y de pago por amortización, por parte del contratista.*

pp) *De recibir, por amortización, y/o hacer efectiva la garantía de anticipo, o de cumplimiento, según el Estatuto de Contratación vigente, por parte del contratante, por hechos del contratista que impliquen mal manejo o incorrecta inversión de los dineros de propiedad pública.*

Las partes contratantes, acuerdan además en el contrato, las condiciones de efectividad, la proporción con el valor del contrato, la oportunidad en que debe entregarse, la vigilancia Estatal sobre las sumas y las amortizaciones.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- ii. En Sentencia 253322 del 22 de junio de 2001, expediente número 13436, la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, indica:

“(…)

En estas condiciones, si el anticipo se entrega al contratista antes o simultáneamente con la iniciación del contrato, esto es, cuando aún el contratista no ha prestado el servicio, ejecutado la obra o entregado los bienes y precisamente espera dicha suma para iniciarlo y la fecha de ese pago marca la pauta para el cómputo del término del contrato, el pago de la suma de dinero que las partes convenzan a ese título se hace en calidad de préstamo.

Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato.

(...)” (Subraya la Sala)

- jj. La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto 2003554 del 4 de octubre de 2006, expediente número 1773, señala:

“(…)

En la jurisprudencia y la doctrina es claro que como el pago es uno de los modos de extinguir las obligaciones, cuando la entidad estatal contratante pacta entregar al contratista recursos a título de pago anticipado, ingresan al patrimonio de éste, pudiendo en consecuencia disponer de ellos como propietario, sin restricciones. Por el contrario, cuando los recursos afectos al contrato se entregan al contratista a título de anticipo, se entiende que se trata de un mecanismo de financiación, de modo que siguen siendo dineros públicos que requieren de garantías y reglas para su manejo e inversión.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(...)”

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)”

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni

administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(…)

9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo, las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta

viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que produzca productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1328-AVANCES Y ANTICIPOS: “Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
-
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
-
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
-
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- g) El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- h) *El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.*
- i) *El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.*
- j) *El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

Por lo anteriormente expuesto, las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales permiten que en tales instrumentos que celebren dichas entidades, se pacten pagos anticipados y la entrega de anticipos, sin que su monto exceda el cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato, razón por la cual, el Consejo de Estado en diferentes sentencias y conceptos se ha pronunciado sobre la definición de anticipo y la diferencia existente frente al pago anticipado.

En jurisprudencia emitida por la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, se advierte que la entrega de las sumas de dinero que las partes convengan a título de anticipo, se realiza en calidad de préstamo, el cual se amortizará con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato, y de ahí la razón para exigirle al contratista la constitución de garantías que respalden la inversión y el manejo adecuado de los recursos.

Así mismo, en doctrina emitida por Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, se explica la diferencia entre el anticipo y el pago anticipado, entendiéndose que el anticipo constituye un mecanismo de financiación, de modo que siendo dinero público requiere de garantías y reglas para su manejo e inversión; y que por el contrario, el pago anticipado ingresa al patrimonio del contratista, pudiendo disponer de este como propietario, sin ningún tipo de restricción.

En cuanto a la normatividad contable, el marco conceptual anexo la Resolución 414 de 2014, establece que los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros y que para evaluar la existencia de control, la empresa revisará que pueda, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

Así mismo, el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, establece que se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención

de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Para el caso de las Propiedades, planta y equipo, el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, señala que corresponden a los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

En atención a lo anterior, si bien los anticipos satisfacen la definición de activo, al ser recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, no satisfacen la definición de Inventarios al no representar aún, activos adquiridos o producidos que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Considerando la definición de Propiedades, planta y equipo, los anticipos no representan aún activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.

Ahora bien, bajo el contexto de la jurisprudencia del Consejo de Estado, el contratante tiene el derecho de recibir por amortización los bienes o servicios demandados, para lo cual se entregan recursos en calidad de anticipo, sin que por este hecho ya se tenga control sobre un inventario o una propiedad, planta y equipo, razón por la cual tales recursos deberán ser reconocidos como cuentas por cobrar.

Para el efecto, la empresa que entrega el anticipo para la adquisición de inventarios y propiedades, planta y equipo, registrará el giro de los recursos debitando la subcuenta 132804-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se vayan legalizando los anticipos, y la empresa vaya obteniendo el control de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo, se disminuirá el saldo la subcuenta 132804-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y se registrará un débito en la subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de que el anticipo contemple cubrir erogaciones que no estén relacionadas directamente con la adquisición de los bienes, se debitarán las subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS.

Por otro lado, cuando la empresa entregue sumas de dinero en calidad de pago anticipado, registrará con ocasión al giro de los recursos un débito la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En el momento en el que la empresa reciba y obtenga el control de los inventarios y las propiedades, planta y equipo, se debitarán las subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO No. 20152000045241 DEL 10-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Cuentas por Cobrar
	SUBTEMA	Tasas de mercado y clasificación de las cuentas por cobrar

Señora
BERTILDA ALVARADO RAMÍREZ
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 7 de octubre de 2015, con el número 2015-550-004890-2 mediante el cual manifiesta:

“Buenos días,

En aras de resolver inconvenientes para valorar la cartera, bien sea a costo o costo amortizado, se requiere de una tasa de mercado similar a la del sector.

En este caso, sector salud, me gustaría saber cuál es la tasa de referencia que se debe tomar para valorar la cartera.

TRM expresada en pesos.

Así mismo me gustaría saber si la clasificación del costo o costo amortizado, se puede realizar de manera específica por los comportamientos de cada cliente o si se hace de manera general y los que no cumplan con el plazo normal se llevan a costo amortizado.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 establece:

“4.2 Características de mejora

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la empresa.

[...]

4.2.1 Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

[...]

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad revelará los impactos de dichos cambios de acuerdo con lo establecido en las respectivas normas. (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en la Resolución 414 de 2014 establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

2.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor

inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

[...]

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

5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de Texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- De acuerdo a lo establecido por la Norma de Cuentas por Cobrar en la medición posterior, cuando exista evidencia objetiva de deterioro por incumplimiento en los pagos o por el desmejoramiento de las condiciones crediticias de las cuentas por cobrar que tenga una Empresa, ésta debe establecer el valor presente de los flujos que espera recibir usando como factor de descuento para las que son clasificadas al costo, una tasa de interés de mercado y comparar el valor obtenido con el valor en libros registrado para establecer si reconoce algún valor por deterioro o no.

En el caso del sector salud, la tasa de mercado que debe ser usada como factor de descuento para obtener el valor presente de los flujos futuros que se espera recibir un Hospital público por parte de sus cuentas por cobrar con indicios de deterioro, será aquella que se establezca de acuerdo a las circunstancias específicas en las que opere el Hospital y usará el juicio profesional para ello. La tasa de mercado escogida, deberá quedar plasmada en las políticas contables relativas a las cuentas por cobrar.

- Por otro lado, la clasificación de la Norma de Cuentas por Cobrar depende del criterio temporal que establezca cada Empresa como plazos normales de crédito que otorga a sus clientes, estos plazos deberán estar explícitamente incluidos en las políticas contables, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa.

Adicionalmente, siguiendo lo establecido en el Marco Conceptual en su principio de uniformidad, los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplicarán a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, los cambios posteriores en dichos criterios, serán aquellos que permitan una mejora en la relevancia y en la representación fiel de la información, y la Empresa revelará los impactos de los cambios de acuerdo en la norma respectiva esto con el fin de ayudar a la comparabilidad de la información.

En este orden de ideas, la clasificación de las cuentas por cobrar para las Entidades del sector salud la realizarán al Costo si: el plazo que entregan para el pago de la factura se encuentra dentro de lapso de tiempo establecido en sus políticas contables como normal, en caso contrario, serán clasificadas al Costo Amortizado si el plazo que otorgan para el pago de la factura excede dicho plazo.

Por lo tanto, para realizar la clasificación anterior no se requiere del comportamiento histórico de los pagos de las facturas realizados por los clientes, toda vez que esta se define en concordancia con las condiciones de plazo definidas desde el inicio.

Dichas clasificaciones se mantendrán y se deberá aplicar uniformemente las políticas establecidas para cada una de ellas, si existe evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos o desmejoras crediticias, no habrá lugar a reclasificaciones desde las cuentas por cobrar al costo hacia las cuentas por cobrar a costo amortizado y se deberá establecer si se debe o no realizar ajustes por deterioro de las cuentas por cobrar que presenten dichos indicios.

CONCEPTO No. 20152000046741 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Cuentas por Cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento para el castigo de cartera

Doctor
HELMUT MAURICIO CÁRDENAS CAJAMARCA
Gerente
EAMOS—Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Mosquera.
Mosquera Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 9 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005388-2 mediante el cual manifiesta:

“Mediante el presente escrito me permito elevar ante ustedes una consulta basado en los siguientes:

HECHOS

1. En el año 2002 la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE MOSQUERA EAMOS ESP, se asoció con empresarios particulares y constituyó una Sociedad en Comandita por Acciones, mediante escritura pública No. 9420 de 2002, para que prestara los Servicios

Públicos de Acueducto y Alcantarillado en el Municipio de Mosquera, la nueva sociedad se denominó con el nombre HYDROS MOSQUERA S. en C.A. ESP.

2. La EAMOS ESP, de conformidad a lo establecido en las escrituras de constitución y sus reformas, con acta de fecha 17 de enero de 2003 entregó para su operación y usufructo, todos los bienes, derechos y obligaciones adquiridas en desarrollo de su objeto social.

3. En la etapa de transición no se hicieron los registros contables acordes con la entrega de los servicios de Acueducto y Alcantarillado, quedando temas sin terminar como en el área de la parte comercial, por ende en los estados financieros de EAMOS quedaron registrados los ingresos periodos de noviembre y diciembre de 2002, ingresos que debían estar registrados en la nueva sociedad.

4. Debido a lo anterior los ingresos del periodo Noviembre — Diciembre de 2002 fueron causados en el software de EAMOS pero su recaudo se efectuó en las cuentas de HYDROS MOSQUERA, y esta empresa a su vez manifiesta no tener cuentas por pagar a favor de EAMOS- MOSQUERA.

5. Posteriormente en el año 2005, en desarrollo del proceso de saneamiento contable realizado por la EAMOS ESP, atendiendo las disposiciones legales y los ordenamientos de la Contaduría General de la Nación se realizó la conciliación de las respectivas cuentas quedando en el rubro de DEUDORES (Cuentas por Cobrar) a la Empresa Hydros Mosquera la suma de TRESCIENTOS VEINTE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS MCTE (\$320.439.645) por concepto de dichos recaudos del periodo Noviembre — Diciembre de 2002, situación que los Gerentes de la época y asesores jurídicos colocaron en conocimiento de los estrados judiciales, cuyo reparto correspondió a la Fiscalía 3 Seccional bajo radicado No. 152329-03.

6. Contablemente se ha venido realizando una provisión del 33% anual del valor nominal de la deuda con más de un año de vencida, atendiendo la norma tributaria y contable, valor que a la fecha asciende a CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO SESENTA Y OCHO MIL CIENTO CUARENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$153.168.148), lo que quiere decir que el valor faltante de castigo para dicha deuda es la suma de CIENTO SESENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$167.271.497) para la presente vigencia.

7. En el periodo de transición de la entrega para la prestación del servido, no se encontraron archivos de la parte comercial, específicamente en el área de la cartera.

PETICIÓN

Contablemente se ha venido realizando una provisión de 33% anual del valor nominal de la deuda con más de un año de vencida, atendiendo la norma tributaria y contable, valor que a la fecha asciende a CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO SESENTA Y OCHO MIL CIENTO CUARENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$153.168.148), lo que quiere decir que el valor faltante de castigo para dicha deuda es la suma de CIENTO SESENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$167.271 .497) para la presente vigencia. Dicha cartera es incobrable razón por la cual

solicitamos un concepto o lineamiento para el castigo total del saldo; ya que por normas internacionales las cuales rigen para la EAMOS; toda vez que para reconocimiento de activo en el marco conceptual (NIIF para PYMES) se debe cumplir con unos criterios de reconocimiento tales como fiabilidad, beneficios económicos y que surjan de hechos pasados.

La anterior duda surge debido a que se trata de manejo de RECURSOS PÚBLICOS, que nos impide tomar decisiones que puedan generar perjuicios a la entidad.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación, establece:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

[...]

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se

realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

[...]

2.5 Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su petición, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido por la Resolución 414 de 2014 en su Marco Conceptual y bajo la cual esta cobijada la Empresa de Acueducto y Alcantarillado del municipio de Mosquera—EAMOS, para el reconocimiento de un activo en los estados financieros de la empresa, debe existir el control del recurso, se espera obtener beneficios económicos futuros y se tiene una medición fiable del recurso.

Para el caso de las Cuentas por Cobrar, EAMOS debe tener la probabilidad que los beneficios económicos van a fluir a la empresa producto de las actividades de recaudo de los valores registrados en dichas cuentas con base en la normatividad legal vigente; razón por la cual, en el momento en que deje de existir el derecho para realizar el recaudo o se transfiera los riesgos y ventajas sobre las cuentas por cobrar, éstas dejarán de reconocerse en los estados financieros de EAMOS.

Para dar de baja las cuentas por cobrar que no cumplen los criterios para ser reconocidas en los estados financieros, contablemente EAMOS deberá disminuir el valor en libros de las cuentas por cobrar y registrar un gasto en el período.

Ahora bien, para realizar el proceso descrito en el párrafo inmediatamente anterior, EAMOS deberá seguir lo establecido en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, incluido en la Resolución 357 de 2008, en donde se establece que las empresas adelantarán las acciones necesarias para depurar la información contable e implementar los controles pertinentes para la mejora de la misma. A su vez y según lo dispuesto en el numeral 3.2 de la misma Resolución, EAMOS deberá documentar las prácticas adelantadas con respecto a la baja de los valores registrados en sus Cuentas por Cobrar cuando no cumplen los criterios para ser reconocidos.

En consecuencia, es procedente la baja en Cuentas por Cobrar cuando así lo decida EAMOS por considerar que la deuda es incobrable de acuerdo a los estudios adelantados para establecer el grado de incobrabilidad con respecto a sus políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de la cartera, mas no depende de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación sino de las situaciones que advierta EAMOS y que desvirtúen la realidad de su situación financiera, económica social y ambiental.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000036041 del 10-09-2015

20152000040031 del 21-10-2015

3.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20152000038551 DEL 14-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro al público
	TEMA	Préstamos por cobrar Impuesto a las ganancias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los préstamos por cobrar bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014

Doctora
GLADYS MEJIA GUERRERO
Líder I de Contabilidad
Electrificadora del Meta S.A E.S. P
Villavicencio, Meta.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el número 20155500043252, mediante la cual solicita indicar el tratamiento contable del activo diferido generado en los préstamos por cobrar concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen, previsto en la Resolución 414 de 2014 para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:

“(…)

En el punto 3.3 “Medición inicial” de la Resolución 414 del año 2014, se nos indica lo siguiente respecto a los préstamos por cobrar: “Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido” (...) nuestras consultas están en función de los siguientes puntos:

- *Este “Activo diferido” se deberá reconocer ajustando como un menor valor de la cuenta 14, Préstamos por cobrar o reconociendo un ingreso en la cuenta 480219 rendimiento efectivo de cuentas por cobrar a costo amortizado, estas cuentas de acuerdo al Catálogo General de Cuentas emitido para aplicar la resolución 414.*
- *El monto a reconocer como “Activo Diferido” resulta de la diferencia entre la tasa pactada en los Préstamos por cobrar (ej. 2% anual) y la tasa de mercado (ej. 8% anual), el diferencial de intereses devengados será la posición de “Activo diferido” que deberemos reconocer en nuestros Estados Financieros bajo Resolución 414.*
- *Ya en régimen de aplicación de la Resolución 414, la realización del “Activo diferido” afectará cuentas de resultado o cuentas de activos, esto en función de la pregunta No. 1.*
- *Finalmente indicarnos si esta metodología de cálculo de los Préstamos por cobrar generará una diferencia temporaria, lo cual implique registrar un Impuesto a las ganancias diferido (...)*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 414 de 2014, La Contaduría General de la Nación emitió el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran dineros del público, en las cuales se establecen las normas para el reconocimiento y, medición de los préstamos por cobrar, así:

“(…)

PRÉSTAMOS POR COBRAR

Reconocimiento. *Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa 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.*

Clasificación. *Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.*

Medición inicial. *Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.*

Medición posterior. *Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.*

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.”(…) (Subrayado fuera de texto)

“(…)

IMPUESTOS DIFERIDOS.

Reconocimiento. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. “(...) (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, la Contaduría General de la Nación en aras de orientar las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo y la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura para Empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, dio a conocer el instructivo No. 002 del 8 de septiembre de 2014 con el cual imparte las instrucciones generales sobre el tratamiento contable de los préstamos por cobrar concedidos con tasas de interés inferiores a las del mercado en la fecha en que se concedieron, así:

“(...)”

PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.

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 del 2015, año en que inicia el periodo 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.

Préstamos por cobrar

De acuerdo al nuevo marco normativo, los préstamos por cobrar son los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero. Estos préstamos se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

c) Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:

- i. Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo.
- ii. Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor presente de los flujos futuros pactados descontados a la tasa de mercado identificada en el numeral i) más los costos de transacción.
- iii. Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.
- iv. Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva determinada de acuerdo con el numeral iii). La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición, afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- v. Medir el préstamo por su valor en libros a 31 de diciembre de 2014 en caso de que la empresa no logre determinar la tasa de interés de mercado en la fecha que se concedieron los préstamos (...)" (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, mediante la Resolución 139 de 2015, se expidió el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran dineros del público, en el cual se contemplan los códigos contables para el manejo de los activos diferidos por préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, tanto para la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura y durante la etapa de aplicación del nuevo marco normativo, así:

“(...)

19 OTROS ACTIVOS

1985 Activos por impuestos diferidos

198504 Prestamos por cobrar

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado que es susceptible de recuperarse en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal de periodos futuros en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento (...)

1986 ACTIVOS DIFERIDOS**198602 Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado**

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tiene el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos (...)

“(...)

29 OTROS PASIVOS**2918 Pasivos por impuestos diferidos****291804 Prestamos por cobrar**

Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide (...)

“(...)

32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**3268 Impactos por la transición al nuevo marco de regulación****326804 Prestamos por cobrar**

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones, ajuste del valor de los activos y pasivos, y reclasificación de otras partidas patrimoniales (...)

“(...)

5804 FINANCIEROS**580424 Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar**

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros (...)
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite dar respuesta a las inquietudes planteadas, en los siguientes términos:

k) Tratamiento contable del Activo Diferido en los préstamos por cobrar.

Para efectos de proceder al registro contable de los préstamos por cobrar concedidos a tasas de interés inferiores a las del mercado en la fecha de origen y entendidos como los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable; se deberá atender en primer lugar el procedimiento previsto en el Instructivo No. 002 en lo relacionado con la preparación del Estado de situación financiera de apertura; esto es, que al corte del 1 de enero de 2015 la Electrificadora del Meta S.A E.S.P, deberá por primera vez, medir dichos préstamos de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, llevando la diferencia generada entre el saldo del préstamo por cobrar y el valor presente de los flujos futuros del préstamos descontados a la tasa de interés efectiva del mercado en la fecha en que se concedió el préstamo, como un menor valor de los préstamos por cobrar, contra un débito en la subcuenta contable 326804 – préstamos por cobrar de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, durante el periodo de transición comprendido entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2015, las normas de reconocimiento y medición previstos en la Resolución 414 de 2014, para este tipo de préstamos por cobrar; establecen que la medición inicial de los préstamos por cobrar se realiza por el valor desembolsado y se clasifican en la categoría del costo amortizado. En el caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto en la subcuenta contable 580424 - Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar de la cuenta contable 5804 OTROS GASTOS – FINANCIEROS; excepto cuando se hayan pactado

condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido en la subcuenta contable, 198602 - Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta contable 1986 - ACTIVOS DIFERIDOS.

En la medición posterior al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

l) Monto a reconocer como Activo Diferido.

De acuerdo con lo previsto en la Resolución 414 de 2014, solo en aquellos casos en que los préstamos por cobrar concedidos por la entidad contable pública y en los cuales se haya pactado que la tasa de interés sea inferior a la del mercado; el monto de la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, podrá ser reconocida como un activo diferido, que se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

m) Como se afecta el Activo Diferido durante el periodo de aplicación.

Durante el periodo de aplicación de la Resolución 414 de 2014, el cual se encuentra comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, se reconocerá como gasto en la subcuenta contable 580424 - Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar de la cuenta contable 5804 OTROS GASTOS – FINANCIEROS; excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido en la subcuenta contable, 198602 - Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta contable 1986 - ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

n) Impuesto diferido por diferencias temporarias

La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P, deberá evaluar y establecer si la diferencia presentada entre el valor en libros de los préstamos por cobrar reflejado en el estado de situación financiera y concedidos a tasas inferiores a las del mercado para transacciones similares, corresponde a una diferencia temporaria deducible o imponible respecto de la base fiscal que esta tenga dentro de la composición fiscal de la entidad contable pública.

De acuerdo con lo establecido en la Resolución 414 de 2014, La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos en la subcuenta contable 198504 - Prestamos por cobrar, de la cuenta 1985, **ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS** cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible, en la subcuenta contable 291804 - Préstamos por cobrar, de la cuenta 2918 **PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

CONCEPTO No. 20152000042941 DEL 09-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Prestamos por Cobrar
	SUBTEMA	Determinación de la tasa de mercado para la medición de Préstamos por cobrar concedidos, para elaboración y presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura

Doctor:
 PAOLA ANDREA ARANGO MONSALVE
 Instituto para el Desarrollo de Antioquía - IDEA
 Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500046722, mediante la cual solicita concepto para aclarar el tratamiento contable de los préstamos por cobrar establecido en el Instructivo No. 002 de 2014, para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA, así:

“(…)

Cuál es la tasa de mercado que el Instituto debe hacer (Sic) la comparación (tasa de mercado VS la tasa otorgada) considerando los antecedentes y los requisitos de valoración de los préstamos por cobrar.

- o) Banca de primer piso
- p) Banca de segundo piso (no le presta a terceros que no sean entidades financieras)
- q) INFI (*)

() EL IDEA es el único INFI con una vigilancia especial por la Superintendencia Financiera de Colombia.*

Ó ampliar para el IDEA a que corresponde ese mercado con el cual me tengo que comparar (…)”

CONSIDERACIONES

Las funciones de la Contaduría General de la Nación se encuentran establecidas en la Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y en el artículo 4º, se señala:

“(…)

FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1982

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)” (Subrayado fuera de texto).

Adicional y en materia de competencias funcionales, el Gobierno Nacional, mediante la Ley 1314 de 2009, en el artículo 6º, señaló las autoridades competentes en materia de regulación y normalización técnica contable, así:

“(...) Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación (...)” (Subrayado fuera de texto).

En este sentido y dentro del proceso de modernización del Régimen de Contabilidad Pública hacia estándares internacionales de información financiera – NIIF, la Contaduría General de la Nación incorporó mediante la Resolución 414 de 2014 el marco técnico normativo contable aplicable para las empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran recursos del público, el cual contiene las normas para el reconocimiento y medición de los préstamos por cobrar, así:

(...)”

2. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1 Reconocimiento. Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa 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. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3 Medición inicial. Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido (...)” (Subrayado fuera de texto)

En la Resolución 414 de 2014, se establecieron los criterios y pautas que deben adoptar las entidades contables públicas en la definición de sus políticas contables, así:

“(…)

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

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la Política definida (...) (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, y para el caso específico de los préstamos por cobrar se menciona lo siguiente:

“(…)

- PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.

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)

(...)”

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

e. Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:

kk. Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir lo siguiente:

En cumplimiento de lo establecido en la Resolución 414 y su instructivo No. 002 de 2014, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA, debe medir los préstamos por cobrar otorgados que correspondan a aquellos recursos financieros que se destinen al 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 y equivalentes al efectivo, por el valor del desembolsado y clasificarlos en la categoría del costo amortizado. En el caso, que la tasa de interés pactada en el préstamo sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

Ahora bien, frente a la inquietud de establecer cuál es la tasa de referencia del mercado para transacciones similares que debe usar el IDEA para compararla con la tasa pactada en el préstamo en la fecha de su origen y poder reconocerla por el valor presente de los flujos futuros; se advierte que el ser el único Instituto Financiero sometido a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, no lo sustrae del Sector de los Institutos Financieros, razón por la cual es natural que sea este el referente para determinar la tasa aplicable para la medición de los préstamos por cobrar.

En este orden de ideas, es bueno señalar que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA, como principal conocedora de las particularidades de su modelo de negocio, deberá establecer a partir de juicios profesionales la tasa de mercado de referencia utilizada por otras entidades contables públicas que sean comparables con el Instituto para transacciones y condiciones similares a su cometido estatal y adoptarlas mediante

políticas contables a partir de lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, que sirvan de base para la aplicación uniforme en la elaboración y presentación de los estados financieros y el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA. La aplicación de dichas políticas contables debe conducir a mostrar la verdadera situación financiera de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

CONCEPTO No. 20152000045261 DEL 10-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de la cartera de créditos originada en el desarrollo del objeto social del Instituto Financiero de Casanare

Doctora:
 ROSS MARY MORENO GARCÍA
 PROFESIONAL ÁREA CONTABLE
 Instituto Financiero de Casanare
 Yopal, Casanare

ANTECEDENTES:

Me refiero a su correo electrónico del 21 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004601-2, mediante el cual solicita aclaración sobre el tratamiento de la cartera de créditos del Instituto Financiero de Casanare, originada en el desarrollo de su objeto social y en el cual solicita a la Contaduría General de la Nación, la realización de una mesa de trabajo para aclarar inquietudes sobre la aplicación del marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014,

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1986

establecen respecto a los Préstamos por cobrar, lo siguiente:

“3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa 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

Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3 Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.

3.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial.

El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

3.5 Baja en cuentas

Se dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos o las ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, este no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría de costo amortizado.

Si la empresa no transfiere ni retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre el préstamo por cobrar. Si la empresa no ha retenido el control, dará de baja al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la empresa ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación

continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a cambios de valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y ventajas inherentes a este.

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

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

(...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 11 de marzo de 2015, establece la definición y la dinámica de las siguientes cuentas:

1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS: “Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las empresas.

DINÁMICA:

SE DEBITA CON:

- El valor desembolsado cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
-
- El valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo.
-
- El valor del rendimiento efectivo del préstamo.
-
- El valor de la recompra de los pagarés dados en repo.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial.
- El valor de los pagarés dados en repo.
- El valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.”

1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR): *“Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en los préstamos por cobrar cuando el valor en libros del préstamo por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor restituido de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.*
- *El valor de la disminución del deterioro por la baja en cuentas del préstamo por cobrar.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del deterioro reconocido.” (Subrayado fuera de texto)*

1986- ACTIVOS DIFERIDOS: *“Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.” (Subrayado fuera de texto)*

4802-FINANCIEROS: *“Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.*

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor causado por los diferentes conceptos.* (Subrayado fuera de texto)

4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR: *“Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.”*

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.* (Subrayado fuera de texto)

5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR: *“Representa el valor estimado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en los préstamos por cobrar cuando el valor en libros del préstamo por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).”*

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor del deterioro reconocido.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable*
- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.* (Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES: *“Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un”*

fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

5804- FINANCIEROS: “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación al final del periodo contable.

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Instituto Financiero de Casanare aplicará la norma de Préstamos por cobrar, para el tratamiento contable de la cartera de créditos originada en el desarrollo de su objeto social, toda vez que son recursos financieros que el Instituto ha destinado para el uso por parte de un tercero y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable.

En razón de lo anterior, los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría del costo amortizado y se reconocerán por el valor desembolsado en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS; sin embargo, el valor utilizado en la medición inicial podría discrepar del valor desembolsado, al presentarse las siguientes circunstancias:

Si la tasa de interés pactada es inferior a la tasa del mercado, los préstamos por cobrar se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares y la diferencia entre el valor

desembolsado y el valor presente se reconocerá como un gasto o como un activo diferido.

El Instituto reconocerá un gasto cuando no se le haya impuesto condiciones al deudor para acceder a la tasa de interés inferior a la del mercado, registrando la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente en las subcuentas 542401-Subvención por préstamos condicionados con tasa de interés cero, 542402-Subvención por préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, o en la cuenta 580424-Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Por otro lado, el Instituto reconocerá un activo diferido cuando se le haya impuesto condiciones al deudor para acceder a la tasa de interés inferior a la del mercado, en cuyo caso, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se registrará en las subcuentas 198601 Préstamos condicionados con tasa de interés cero, 198602-Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, o 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1686-ACTIVOS DIFERIDOS, según corresponda y se amortizarán en la medida en que el deudor vaya cumpliendo con la condiciones establecidas.

Si en el momento de conceder el préstamo por cobrar, el Instituto incurre en costos incrementales directamente atribuibles a la transacción, como honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados, entre otros, tales desembolsos se reconocerán un mayor valor del préstamo por cobrar.

Una vez se han reconocido los préstamos por cobrar, el Instituto los medirá al costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses y menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para efectos del cálculo del rendimiento efectivo, se multiplicará el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, que corresponde a la tasa que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor reconocido inicialmente en contabilidad.

El rendimiento efectivo se contabilizará con un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y crédito en la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte, el pago de capital e intereses se registrarán con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

La cartera de créditos del Instituto, será objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del

desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo, por lo que la entidad deberá verificar si existen indicios de deterioro, y en caso de existir, registrará un pérdida por deterioro del valor, si el valor en libros del préstamo por cobrar es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo, utilizando la tasa de interés efectiva calculada en el reconocimiento inicial y excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido. Para el efecto, registrará un débito en la subcuenta 534901-Préstamos concedidos, de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR y crédito en la subcuenta 148003-Préstamos por concedidos, de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR)

Si en un periodo posterior, desaparecen las circunstancias que dieron origen a las pérdidas por deterioro, se disminuirá el deterioro acumulado debitando la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 534901-Préstamos concedidos, de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR. Lo anterior, si se trata de la reversión del valor del deterioro reconocido durante el periodo contable. Si se trata de la reversión del valor del deterioro reconocido en un periodo contable anterior, se acreditará la subcuenta 483004- Préstamos concedidos, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

Adicionalmente, vale la pena señalar que, las disminuciones del deterioro acumulado no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado del préstamo por cobrar, que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

Ahora bien, el Instituto dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo, en consecuencia, debitará el saldo de la subcuenta 148003-Préstamos por concedidos, de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR) y acreditará el saldo de la en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, la diferencia con el valor recibido por transferir los riesgos y la ventajas se reconocerán en la subcuenta 480222 Ganancia por baja en cuentas de préstamos por cobrar, de la cuenta 4802 FINANCIEROS, o en la 580426 Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

En caso de que el Instituto retenga sustancialmente los riesgos o las ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, como por ejemplo, la entrega de la cartera de créditos a un acreedor en forma de garantía, el Instituto no dará de baja la cartera de créditos y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría del costo amortizado.

Si el Instituto no transfiere ni retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, como por ejemplo, la delegación de la gestión de

la cartera a un tercero, el Instituto determinará si ha retenido el control sobre el préstamo por cobrar y analizará las siguientes circunstancias:

Si el Instituto no ha retenido el control, dará de baja al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia.

Si el Instituto ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a cambios de valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y ventajas inherentes a este.

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

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

CONCEPTO No. 20152000045771 DEL 16-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado y que no captan y administran ahorro del público Resolución 414 de 2014
	TEMA	Prestamos Por Cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento para el reconocimiento y medición de los préstamos por cobrar, cuando la tasa de interés pactada sea inferior a la del mercado.

Doctor
ROBINSON DARÍO BUSTAMANTE RESTREPO
Gerente
ESE Hospital San Vicente de Paul de Caldas (Antioquia)
Caldas (Antioquia)

ANTECEDENTES

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerar que el asunto que les fue consultado, mediante comunicación radicada con el número 1-2015-088733, es competencia de la Contaduría General de la Nación, trasladó a este Despacho su petición donde solicita orientación en cuanto a la aplicación de la parte 2 del Capítulo 3, párrafo 3.3 de la Resolución 414 de 2014, la cual fue radicada en esta entidad con el No. 2015-550-005603-2 de fecha 24 de noviembre de 2015.

En su solicitud a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señala lo siguiente:

“solicito comedidamente brindar una orientación de manera general respecto a la aplicación de la parte 2. Normas, capítulo 3, párrafo 3.3 de la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, al régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, la cual a su tenor reza:

“Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido”.

Lo anterior deriva en la necesidad de tener claridad en el normativo para la implementación de las NIIF, toda vez que bajo el marco esta diferencia debería ser llevada contablemente como gasto pese a tener un acuerdo para acceder por debajo del mercado, desconociendo lo citado en la última parte del texto en mención.”

CONSIDERACIONES

El Marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 5 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, define el principio de contabilidad de Esencia sobre Forma, indicando:

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

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo contable antes citado, en el numeral 3, puntos 3.1 a 3.4, del Capítulo I Activos, respecto del reconocimiento, clasificación, medición inicial y medición posterior de los préstamos por cobrar, señala lo siguiente:

Reconocimiento

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1996

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa 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.

Clasificación

Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.

Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor al valor presente de los flujos de

efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

De otro lado, las normas para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo contable antes citado, en el Capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 5, punto 5.1, señala lo siguiente:

Políticas contables

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

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

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera

El Instructivo 002 de 2014, que es el instrumento guía para adelantar las actividades requeridas para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 1.2.4.2, en los literales d) y e) y el inciso final, señala lo siguiente:

2. *Determinar si la empresa ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos superiores a un año.*

3. *Medir los préstamos identificados en el literal f) por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la empresa no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Sin perjuicio de lo anterior, si la tasa de interés cero o inferior a la de mercado está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los ha cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por beneficios pagados por anticipado por un valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado al empleado. El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha en que fue otorgado el préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCLUSIONES

En principio es necesario considerar que no es habitual que una Empresa Social del Estado destine parte de sus recursos financieros para otorgar préstamos a terceros con el propósito de obtener rendimientos financieros; sin embargo, es probable que previa autorización legal, la entidad haya realizado ese tipo de transacciones, por ejemplo, mediante el otorgamiento de préstamos a sus empleados. La respuesta se desarrollará bajo el contexto del Marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 414 de 2014 y no sobre las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF por usted invocadas.

Para la medición inicial de los préstamos concedidos por una empresa pública, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Los préstamos otorgados a la tasa de interés utilizada por el mercado, deben medirse por el valor desembolsado.

Cuando el préstamo se confiere a una tasa de interés inferior a la del mercado o a una tasa cero, deben ser reconocidos por el valor presente de los flujos futuros que espera recibir la empresa, descontándolos a una tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

Ahora bien, cuando se trata de los créditos conferidos a una tasa de interés inferior a la del mercado o a una tasa cero, a los que se refiere el literal b) anterior, se debe considerar lo siguiente:

1. La diferencia surgida entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros que la empresa espera recibir debe registrarse como un gasto de la empresa.
2. Pero, si para acceder al crédito, el beneficiario debe cumplir determinadas condiciones establecidas en un acuerdo de carácter vinculante, la diferencia surgida entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros que la empresa espera recibir se debe reconocer como un activo diferido y amortizarse gradualmente en la medida que cumplan las condiciones pactadas.
3. En atención a lo señalado en el apartado anterior, basta con la supervisión del cumplimiento de las condiciones pactadas con el deudor para realizar en la proporción correspondiente los registros de amortización del activo diferido reconocido.
4. La empresa puede implementar los controles administrativos que considere pertinentes, según sus necesidades de información.

Para efectos de la aplicación del instructivo 002 de 2014, si se trata de préstamos a empleados, el cálculo del beneficio otorgado por tasa de interés cero o por debajo a la del mercado, de acuerdo con el numeral 1.2.4.2. Beneficios a empleados a largo plazo, establece que en caso de que una empresa identifique que tiene préstamos a empleados con las características mencionadas anteriormente en la fecha del 31 de diciembre de 2014, deberá establecer la tasa de mercado en la fecha que otorgó el préstamo y adicionarle los costos de transacción incurridos por la entidad para otorgar el préstamo. No obstante, en caso de que no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014.

En la medición posterior, al comparar el valor reconocido en libros y el nuevo valor calculado, la diferencia se reconocerá como un gasto por beneficio a los empleados y, en caso de que el beneficio este condicionado, la entidad reconocerá un activo diferido de forma proporcional a las condiciones no cumplidas a la fecha del 31 de diciembre de 2014. Al calcular el beneficio otorgado a los empleados con tasas de interés cero o por debajo del mercado, no hay lugar a descontar valor alguno por cuanto se debió reconocer previamente el activo diferido.

Según lo establecido por la Normas para para la preparación y presentación de información financiera que hacen parte del Marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la medición posterior de los préstamos por cobrar se hará por el costo amortizado tomando el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de interés y capital.

Si se trata de préstamos otorgados a una tasa de interés cero o inferior a la del mercado, la amortización del crédito se determinará mediante una tabla que tomará como valor

inicial el dato que surge de calcular el valor presente de los flujos de efectivo que espera recibir la empresa, descontados a la tasa de mercado para transacciones similares, el cual se amortizará a lo largo del periodo de tiempo otorgado para el pago, con base en esa tabla de amortización.

Ahora bien, considerando lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el Marco normativo antes citado, a partir de juicios profesionales y dependiendo del entorno social, económico o jurídico en el que la empresa desarrolla su cometido social y, adicionalmente, considerando las circunstancias específicas de cada caso en particular, esta debe seleccionar y aplicar la política contable para el reconocimiento de los préstamos por cobrar, donde definirá, entre otros aspectos, los siguientes:

Tasa de interés a las que se otorgan los préstamos

Tipo de mercado del cual tomará la tasa de interés para medir el deterioro

Los criterios tomados para optar por un determinado mercado

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000036041 del 10-09-2015

3.5. INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20152000002991 DEL 12-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Inventarios Venta de bienes Arrendamientos
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios. Determinación de si el sistema especial de ventas de la Central de Abastos de Cúcuta S.A., debería ser considerado como una venta de bienes o un arrendamiento financiero.

Doctor
DAVID BONELLS ROVIRA
Gerente
Central de Abastos de Cúcuta S.A.
San José de Cúcuta, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 1 de diciembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004142-2, en la que manifiesta:

“(...) La sociedad Central de Abastos de Cúcuta S.A. (CENABASTOS S.A.), es una sociedad de economía mixta, vinculada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, que en desarrollo de su objeto social, construye inmuebles destinados a la comercialización de productos alimenticios y de la canasta familiar, destinados para la venta a terceros.

En la actualidad la, la sociedad [sic] posee unos bienes inmuebles disponibles para la venta, que en el evento de ser realizada, generaría una utilidad.

Teniendo en cuenta la exigencia de ajustar el valor en los Estados Financieros de estos inmuebles, queremos obtener la apreciación de la Contaduría General de la Nación, si sobre el caso específico de Inventarios de Bienes Inmuebles, se puede aplicar la actualización del valor en libros previsto para la cuenta Propiedades de Inversión.

De otra parte, por la naturaleza de los usuarios de locales y puestos de las diferentes plazas de mercado y merca tiendas, construidas y puestas en venta por CENABASTOS S.A, la entidad se vio obligada a aplicar un sistema especial de ventas, que consiste en la entrega del inmueble a la firma de una opción unilateral de compra, otorgando la entidad un plazo de hasta 60 meses para abonar su valor, conservando CENABASTOS S.A la propiedad del inmueble, hasta tanto el tercero cancele la totalidad del precio acordado.

De acuerdo con el Instructivo sobre la aplicación de las Normas NIIF, este tipo de negocio cumple los requisitos previstos para la configuración de un ARRENDAMIENTO FINANCIERO y no cumple lo previsto para las ventas a plazos, razón por la cual les solicitamos su pronunciamiento en este sentido. (...)”

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

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a la inquietud relacionada con la actualización del valor de los Bienes Inmuebles construidos por la Central de Abastos de Cúcuta S.A. con el propósito de venderlos a terceros, debe hacerse claridad si la pregunta fue formulada en el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente o con referencia al marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

De conformidad con el Régimen de contabilidad pública precedente, el numeral 137 del Plan General de Contabilidad Pública establece que:

“137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”

A su vez, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relativas a los inventarios, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen que:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del

inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, definido en la Resolución 414 de 2014 prescribe que:

“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Valor neto de realización: según este criterio, los activos se miden por el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establecen que:

“9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)

(...)

9.2.2 Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios. (...)

9.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor de reposición. (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición es inferior al costo de los inventarios, la diferencia corresponderá al deterioro del mismo.

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá el valor del mismo, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como un ingreso por recuperaciones. (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud respecto al tratamiento contable del sistema especial de ventas establecido por la Central de Abastos de Cúcuta S.A., el marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establece que:

“(…)

13. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1 Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo 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.

(…)

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a. El arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios);

d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

1.1.1 Ingresos por venta de bienes

Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, aquellos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

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 los mismos;
- c. el valor de los ingresos de actividades ordinarias 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 o en los que se vaya a incurrir, en relación con la transacción, puedan medirse con fiabilidad

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de responder sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. únicamente actualizará el valor de sus inventarios cuando su valor de realización sea inferior a su valor en libros. La diferencia surgida entre el valor de realización de sus inventarios y su valor en libros como un gasto por provisión sujeto a recuperación sin exceder el valor constituido por este concepto.

Para efectos de lo anterior, conviene señalar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública define el valor de realización como el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Ahora bien, frente al marco normativo de la Resolución 414 de 2014, aplicable a partir del 1 de Enero de 2016, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. actualizará sus inventarios al menor valor entre el costo y el valor neto de realización, entendiéndose este último como el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

En razón de lo anterior, si el valor neto de realización de los inventarios de la Central de Abastos de Cúcuta S.A. resulta inferior a su costo, la diferencia se contabilizará como un

gasto por deterioro, susceptible de recuperación, siempre y cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir.

2. La Central de Abastos de Cúcuta S.A. determinará si su sistema especial de ventas corresponde a una venta de bienes o un arrendamiento financiero, analizando la esencia económica de la operación y partiendo de los criterios estipulados en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público dispuestas en la Resolución 414 de 2014, referentes a los Ingresos por venta de bienes y a los Arrendamientos, para lo cual debe atemperarse a los siguientes lineamientos:

Su sistema especial de ventas corresponderá a una venta de bienes, si ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes, y por lo tanto la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre los mismos. Adicionalmente, para su reconocimiento contable el valor de los ingresos podrá medirse fiablemente, y es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción y los costos incurridos o por incurrir en la transacción puedan medirse con fiabilidad.

Por otro lado, la empresa concluirá que su sistema especial de ventas corresponde a un arrendamiento financiero, si se presentan entre otras, las siguientes situaciones:

- a. Central de Abastos de Cúcuta S.A. le transfiere la propiedad de los bienes inmuebles al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b. El arrendatario tiene la opción de comprar el bien inmueble a un precio que se espera sea suficientemente inferior a su valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable.
- c. El plazo del arrendamiento que se ha estipulado cubre la mayor parte de la vida económica del inmueble, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.
- d. El valor presente de los cánones de arrendamiento que debe realizar el arrendatario a la Central de Abastos de Cúcuta S.A., más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada a este, se aproxima al valor razonable del bien inmueble, al inicio del arrendamiento.
- e. El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas ocasionadas al arrendador a causa de tal cancelación, las asume el arrendatario.

f. Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual del bien inmueble, las asume el arrendatario.

g. El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento, con unos pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

CONCEPTO No. 20152000030781 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los inventarios y de los cargos diferidos en la preparación del estado de situación financiera de apertura al 1° de enero de 2015.

Doctor
OSCAR JAVIER MANRIQUE LADINO
Gerente (E)
E.S.E. Hospital de Usaquén
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 26 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003314-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

Con el fin de dar aplicabilidad al Instructivo 002 de fecha septiembre 8 de 2014, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), de manera atenta presentamos a continuación las siguientes inquietudes:

Consulta 1

El literal a) del numeral 1.1.8 Inventarios del Instructivo 002 de 2014 indica:

Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan

dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo, y se dará de baja la cuenta por cobrar relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya fue pagado.

La Resolución 414 de 2014 en el numeral 9.5 que hace parte del numeral 9. Inventarios precisa como baja de inventarios lo siguiente:

9.5 Baja en cuentas

Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de los mismos y se reconocerán como gastos del periodo.

La expresión ‘aquellos bienes que se hayan dado de baja’ utilizada en el literal a) del numeral 1.1.8 del Instructivo 002 de 2014 ¿corresponde a lo indicado en el numeral 9.5 de la Resolución 414 de 2014 como baja en inventarios, es decir, mermas, sustracciones o vencimientos del inventario? (sic) Si no es así qué significa este literal y cómo se aplicaría para el caso de las Empresas Sociales del Estado (ESE).

La inquietud se presenta porque en las capacitaciones dadas por la Contaduría General de la Nación (CGN) se ha hecho énfasis en el uso adecuado de los términos que contienen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales fueron adaptadas para el grupo 2 ‘Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público’.

Consulta 2

El literal f) del numeral 1.1.8 Inventarios del Instructivo 002 de 2014 precisa:

f) Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.

Para determinar el costo de reposición de los inventarios que se consumen en la prestación del servicio el Hospital determinó realizarlo a través de cotizaciones, las cuales por ejemplo tendrán fecha junio 22 de 2015. ¿Los valores de estas cotizaciones se deben llevar a primero de enero de 2015? (sic)

Consulta 3

Dentro del saldo de cargos diferidos a 31 de diciembre 31 de 2014 (sic) se encuentran

desembolsos por concepto de papelería la cual una parte se utiliza para la prestación del servicio y otra con fines administrativos.

De acuerdo con el numeral i) del literal c) del numeral 1.4.3 Cargos diferidos, los desembolsos se clasificarán como inventario si corresponden a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, y dada la connotación que tienen los desembolsos de papelería en mención ¿cómo se deben registrar o presentar para el Estado de Situación Financiera de Apertura a 1° de enero de 2015? (sic)

Consulta 4

El literal d) del numeral 1.1.8 Inventarios indica:

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por transición al Nuevo Marco de Regulación.

El numeral 9.2.1 de la Resolución 414 de 2014 indica:

9.2.1 Costo de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte, el almacenamiento (siempre y cuando sea necesario para llevar a cabo el proceso de transformación productiva) y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, o se vendió o consumió en la prestación del servicio. Cuando la empresa adquiera inventarios con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del inventario y se reconocerá como un gasto por concepto de intereses, durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Los costos de financiación asociados con la adquisición o producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requerimientos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

En el caso de los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, el costo de adquisición corresponderá al valor razonable menos los costos de disposición, en el momento de la cosecha.

Por lo anterior, quiere decir que para el Estado de Situación Financiera de Apertura a 1° de enero de 2015 se tienen en cuenta los descuentos financieros y los descuentos comerciales, ¿pero para la aplicación de la Resolución 414 de 2014 los descuentos relacionados con el tema de inventarios solo se tendrán en cuenta los comerciales?? (sic)

(...)”

Al respecto, se atiende su comunicación en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Consulta 1

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“(...

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni

administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

9.5 Baja en cuentas

Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de los mismos y se reconocerán como gastos del periodo.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, señala:

“(…)

.1. ACTIVOS

(…)

i. Inventarios

(…)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(…)

vi. Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Consulta 2

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“(…)

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

(…)

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(…)

Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. Los pasivos se miden por el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, expresa:

“(…)

1.1 ACTIVOS

(…)

a.4.1 Inventarios

(...)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

- II. *Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Consulta 3

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, determina:

“(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

(...)

4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o 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 una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad

que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan que:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(…)

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

5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en

el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, indica:

“(…)

1.4 Otros temas

(…)

1.4.3 Cargos diferidos

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, los cargos diferidos representan el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la empresa.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- *Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.*
- *Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.*
- *Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*

3.5 El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

- Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo y los intangibles, según corresponda.
- Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios; propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Consulta 4

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen:

“CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del mismo.

9.2.1 Costo de adquisición

(...)

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, o se vendió o consumió en la prestación del servicio.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, señala:

“(…)

1.1 **ACTIVOS**

(…)

3) **Inventarios**

(…)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(…)

Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar respuesta a las consultas formuladas, se concluye que:

Consulta 1

Para efectos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura, se identificarán los inventarios que se hayan dado de baja y que al 1° de enero de 2015, cumplan con la definición de activo prevista en el marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, que representen recursos controlados por la E.S.E. Hospital de Usaquén producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Estos inventarios se incorporarán nuevamente a la situación financiera de hospital, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, por el valor por el cual se dieron de baja.

Se entenderá por baja en cuentas de los inventarios, las mermas, sustracciones o vencimiento de los mismos, que conlleven a retirarlos de la situación financiera de la E.S.E. Hospital de Usaqué, afectando los gastos del periodo.

Consulta 2

Al elaborar el estado de situación financiera de apertura, la E.S.E. Hospital de Usaqué determinará el costo de reposición de los inventarios poseído al 1° de enero de 2015 que se esperen consumir en la prestación de los servicios. Para el efecto, considerará que para el caso de los activos el costo de reposición, representa el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

En razón de lo anterior, para medir los inventarios poseídos al 1° de enero de 2015 que se esperen consumir en la prestación de los servicios, el hospital podrá utilizar los valores que figuran en las cotizaciones del 22 de junio 2015, siempre y cuando se realicen los ajustes pertinentes para reflejar las variaciones en su costo de reemplazo entre la fecha de transición y la fecha de la cotización, así como, los ajustes de valor necesarios que permitan reflejar las condiciones existentes de los inventarios, considerando el deterioro físico y químico de los mismos.

Consulta 3

En la fecha de transición, la E.S.E. Hospital de Usaqué identificará los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos y clasificará, como inventarios, activos intangibles o propiedades, planta y equipo aquellos desembolsos que cumplan con la definición de activo prevista en el marco conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Para el efecto, la E.S.E. Hospital de Usaqué deberá considerar que el marco conceptual precisa que un desembolso no necesariamente conlleva a la generación de un activo, así pues, si el hospital realiza un desembolso y este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Por otro lado, la normativa contable demanda que al presentar los estados financieros, se evalúe la probabilidad que tienen los recursos de generar beneficios económicos futuros y establece que estas evaluaciones se deben realizar de forma separada para partidas individualmente significativas y de forma grupal para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

En consecuencia, si como resultado del estudio respectivo, el hospital ha concluido que sin la papelería no es posible la prestación de los servicios de salud a los usuarios, siendo indispensable para la generación de los beneficios económicos futuros, y adicionalmente, la presentación, representación u omisión de esta partida en los inventarios influye en las decisiones de los usuarios de la información, de conformidad con el concepto de materialidad de la información financiera relevante, definida en el marco conceptual; el hospital documentará en sus políticas contables el reconocimiento de la papelería como inventarios, conforme al estudio realizado; y para efectos de la transición, aplicará lo dispuesto en los numerales 1.1.8 Inventarios y 1.4.3 Cargos diferidos del Instructivo 002 de 2014. En caso contrario, el hospital procederá con lo establecido en el numeral 1.4.3 Cargos diferidos del Instructivo 002 de 2014, eliminando los desembolsos relacionados con papelería afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Consulta 4

El marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, establece que los inventarios adquiridos que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, se reconocerán por su costo de adquisición en su medición inicial, el cual se verá afectado no sólo por los descuentos comerciales, sino también por las rebajas y otras partidas similares.

Por lo anterior, el hospital deberá considerar que al desarrollar la actividad descrita en el literal d) del numeral 1.1.8 Inventarios de Instructivo 002 de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, no sólo se deducirán, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, sino que a su vez se deducirán las rebajas y las otras partidas similares, como es el caso de los descuentos financieros.

CONCEPTO No. 20152000030891 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento de los cargos diferidos por Videoteca Teled Medellín, durante la transición al Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo No. 002

Doctora:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2022

ALBA LUCIA LOPEZ MIRANDA

Contadora

Asociación Canal Local de Televisión de Medellín Telemedellín

Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500030242, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable que se debe dar a la Videoteca de Telemedellin, registrada actualmente como cargos diferidos en la cuenta 192024 – Videos por valor de \$807.414.466; con ocasión de la elaboración del estado de situación financiera de apertura dentro del proceso de convergencia al nuevo marco normativo contable establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“Quiero consultarle sobre una cuenta del activo que tenemos en nuestro balance la 191024 (Sic) en ella contabilizamos la videoteca del canal, teniendo en cuenta el objeto social del canal que es la producción, realización, programación del canal, y todo lo relacionado con televisión, es un archivo muy importante cada mes su saldo aumenta con todas las compras de materiales y accesorios que se utilizan para la grabación y se amortiza con un factor del 2,4%, ahora bajo las NIIF, los asesores consideran que se debe dar de baja yo pienso (Sic) que no porque de estos archivos se alimenta muchos programas que se hacen en el canal, entre ellos el noticiero que se transmite todos los días, en un archivo que ocupa un área física muy importante y que se debe mantener refrigerada, y ocupa tres funcionarios que laboran en ella cubriendo turnos casi de 18 horas, en este momento su valor en los activos es de \$ 807.414.466, es un activo que se puede vender aunque no constantemente. El objetivo de esta comunicación es que ustedes puedan emitir un concepto de cómo se debe tratar contablemente este activo.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece las características cualitativas de la información financiera que deben observar las entidades contables públicas, así:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. *Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Dentro de este marco conceptual, se encuentran establecidos los principales criterios que se deben tener en cuenta para la definición, reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos, así:

“Activos. Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (...)

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.” (...)

(...) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)

Reconocimiento de activos. Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados (...)

(Subrayado fuera de texto)

La Resolución 414 de 2014, establece las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos relacionados con los inventarios, así:

“INVENTARIOS. Reconocimiento. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)”

Medición del deterioro del valor de los activos. Activos individualmente considerados. 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, la cual se reconocerá como un gasto por deterioro del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015, para para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece las cuentas y subcuentas contables que se deben utilizar para el registro de los inventarios, así:

“1505 – BIENES PRODUCIDOS. Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta” (...) (Subrayado fuera de texto)

“1580 – DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS. Representa la pérdida que resulta de disminuir el costo del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición según corresponda”. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y la información aportada para efectos de la consulta, este Despacho se permite concluir que la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín – Tele Medellín, debe dar cumplimiento a lo establecido en el Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, en cuanto a la generación de información financiera observando las características cualitativas de la información financiera; esto es, que la información financiera debe ser útil y debe representar fielmente los hechos que pretende representar.

Así mismo, se encuentra que es viable tratar la videoteca del canal en la subcuenta contable 150590 – OTROS BIENES PRODUCIDOS de la cuenta 1505–BIENES PRODUCIDOS, bajo el entendido que a la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín le asiste la intención de comercializarla en el curso normal de sus operaciones, de transformarla o consumirla en actividades de producción, realización, programación de televisión, y todo lo relacionado con televisión. Además, cumple con los criterios de la definición de activo,

consagrado en el marco conceptual de la Resolución 414 de 2014 que hacen alusión al control, la obtención de beneficios económicos futuros, la posibilidad de decidir el propósito y destino del activo, la prohibición del acceso al activo a terceras personas y la medición fiable siguiendo los lineamientos establecidos en la Resolución 0022 de la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín.

De otro lado, se hace necesario, mencionar que una vez se realice el reconocimiento de la videoteca en la cuenta contable de inventarios, se deberá proceder a la medición del deterioro cuando el valor recuperable de la videoteca sea inferior a su valor en libros, afectando un débito a la cuenta contable 5350 – DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito a la cuenta 1580 – DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.

CONCEPTO No. 20152000036041 DEL 10-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por cobrar y Préstamos por Cobrar. • Inventarios • Propiedades Planta y Equipo • Deterioro del Valor de los Activos. • Beneficios a empleados
	SUBTEMA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reconocimiento de las diferencias en el otorgamiento de tasas de interés por debajo de las del mercado o tasa cero en las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar. 2. Viabilidad del reconocimiento de los cargos diferidos como inventarios en la aplicación del instructivo 002 con miras a la elaboración del estado de Situación Financiera de Apertura. 3. Opciones de Medición de las Propiedades, Planta y Equipo de acuerdo con lo establecido en el instructivo 002 con miras a la elaboración del estado de Situación Financiera de Apertura. 4. Reconocimiento y determinación del deterioro de los activos en las unidades generadoras de efectivo. 5. Reconocimiento y medición de los beneficios a los empleados al largo plazo y reconocimiento de los beneficios otorgados por préstamos a los empleados en condiciones favorables de tasas de interés

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 16 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003557-2 mediante el cual manifiesta:

“Asunto: Inquietudes sobre el Instructivo 002 de 2014 y el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público expedido mediante la Resolución 414 de 2014

Respetado Doctor Bohórquez Ramírez:

Teniendo en cuenta que con ocasión de la aplicación del Instructivo 002 y del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público expedido mediante la Resolución 414 de 2014, se han presentado inquietudes por parte de las entidades distritales sujetas al ámbito de aplicación de estas normas, me permito relacionarlas a continuación con el fin de poder obtener orientación de la entidad a su cargo en estos temas.”

(b) ACTIVOS

(c) CUENTAS POR COBRAR Y PRÉSTAMOS POR COBRAR

1.1.1. Cuentas por cobrar

1.1.1.1. Resolución 414 de 2014 - Numeral 3.3. Préstamos por cobrar

Teniendo en cuenta que para el caso de los préstamos por cobrar, cuando la tasa de mercado es diferente a la tasa pactada, estos se deben reconocer por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de mercado, lo cual implica que el saldo de la contabilidad difiera del saldo del área de cartera.

Consulta:

- a. ¿Se debe realizar un control extracontable para justificar estas diferencias?*
- b. ¿Así las cosas, al área de cartera le tocaría llevar un control por cada préstamo del saldo contable y del saldo de acuerdo con la tabla de amortización del crédito calculada con la tasa pactada con el deudor?*
- c. ¿Cuándo un deudor solicite la certificación del saldo de su préstamo, este valor corresponde al definido en la tabla de amortización calculada con la tasa pactada, es decir no se podría certificar con base en la información contable?*

1.1.1.2. Resolución 414 de 2014-Numeral 2.4. Medición Posterior-Cuentas por cobrar

Respecto a la tasa de descuento que se debe utilizar para efectos de establecer si existe deterioro de la cartera, el citado numeral, señala: “(...) se utilizará, como factor de descuento, (...) b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo”.

Consulta:

- a) Cuando la norma hace referencia a utilizar “la tasa de interés aplicada a instrumentos similares”, ¿se refiere a una tasa de oportunidad, o se trata de la tasa a la cual las entidades deben conseguir en el mercado financiero los flujos de efectivo que dejan de percibir por efecto del deterioro?
- b) Para el caso de los Hospitales, ¿qué tasa podría ser un ejemplo de “tasa de interés aplicada a instrumentos similares”?

1.1.2. Préstamos a empleados-Beneficio total otorgado

1.1.2.1. Instructivo 002 de 2014 - Numeral 1.2.4.1. Beneficios a los empleados

Respecto a los préstamos otorgados a los empleados, el párrafo segundo del literal f del citado numeral establece: “(...) El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha de concesión del préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio (...)”.

Consulta

¿En este cálculo hay que tener en cuenta como un menor valor, aquel que ha sido reconocido como activo diferido de acuerdo con lo señalado en el mismo párrafo y que se amortizará gradualmente hasta el pago total del préstamo?

1.2. INVENTARIOS

1.2.1. Instructivo 002-14 numeral 1.1.8 Inventarios

El literal a) del citado numeral señala: “Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera de texto)

Consulta:

Teniendo en cuenta que en el numeral 9.5 de la Resolución 414 de 2014, se establece que la baja en cuenta de inventarios corresponde a las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios.

- r) ¿A qué hace referencia el citado literal del instructivo cuando establece que se clasifiquen como inventarios, bienes dados de baja y sobre los cuales se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo?*
- s) ¿Para el caso de los Hospitales se puede interpretar que corresponde a bienes dados de baja como los medicamentos vencidos, que no son objeto de restitución por parte del proveedor?*

1.3. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

1.3.1 Instructivo 002-14 numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo-Opción 1 y Opción 3 de Medición

Las opciones de medición 1 y 3, contemplan que una vez medidos los activos de acuerdo con los criterios establecidos en dichas opciones, se debe revisar si existen indicios de deterioro de los activos y en caso afirmativo realizar la comprobación del deterioro de los mismos, para lo cual de acuerdo con lo señalado en el numeral 1.1.1.5 del instructivo, es necesario determinar el valor recuperable (mayor valor entre valor razonable menos costos de disposición y su valor en uso) para el activo o para la unidad generadora de efectivo-UGE.

Consulta:

- a. Para el caso de los activos que se deben considerar como parte de una unidad generadora de efectivo, por no generar flujos de efectivo por separado como lo indica la norma. ¿Cómo se debe determinar el tiempo por el cual se deben estimar los flujos futuros de efectivo para la UGE, dado que al interior de la misma existen activos con vidas útiles diferentes?*
- b. ¿Qué ocurre con la parte del deterioro de una UGE que fue distribuido a un equipo que forma parte de la misma, cuando el equipo se da de baja por no generar beneficios económicos futuros para la entidad y se reemplaza por uno nuevo?*
- c. Teniendo en cuenta que las entidades distritales sujetas al ámbito de aplicación de este nuevo marco normativo son en gran mayoría Hospitales, ¿cuál podría ser el ejemplo de una UGE al interior de estos?*

Resolución 414 de 2014-Numeral 16.5.2.2. Unidades generadoras de efectivo con activos comunes

El citado numeral establece: “Los activos comunes de la empresa son aquellos que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos. (...) si existe algún indicio de deterioro para el activo común, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras, a las que se haya distribuido dicho activo común. El valor en libros de los activos comunes de la empresa se distribuirá de manera proporcional al valor en libros de las unidades generadoras de efectivo con las que se relacione”. (Subrayado fuera de texto)

Consulta:

- a. *Para el caso de los Hospitales, ¿es viable considerar como activo común el edificio en el cual ópera la parte administrativa del mismo? En caso afirmativo, ¿esto implica que dicho activo se debe distribuir entre las UGE que se definan para el Hospital?*
- b. *¿Qué ocurre cuando se presente indicio deterioro para este activo?, ¿se debe calcular el valor recuperable para cada una de las UGE a las que este activo es común?*
- c. *En caso afirmativo y dado que lo anterior sería un proceso complejo al interior de las entidades, por cuanto un solo activo generaría calcular el valor recuperable y establecer si existe deterioro por cada UGE a la que pertenece el activo, ¿la Contaduría General de la Nación ha considerado expedir alguna instrucción que facilite este proceso?*

1.3.3. Instructivo 002-14 numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo-Opción 2 y 3 de Medición

Consulta

Con relación a la opción 2 de medición:

- a. *¿Se debe entender que costo depreciado es igual a costo de reposición depreciado? En caso de no ser lo mismo, ¿a qué hace referencia el costo de reposición depreciado?*
- b. *¿Para efectos de determinar el valor de mercado o el costo de reposición, se puede emplear precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados, como el precio del metro cuadrado del sector, el valor comercial expedido por*

organismos catastrales, el precio de los vehículos publicado en la revista Motor, o necesariamente se debe realizar avalúo técnico de todos los bienes?

- c. *¿Con el fin de evitar erogaciones significativas, es viable para las entidades realizar el avalúo técnico con personal de la entidad que cuente con la idoneidad y capacidad para su realización? Lo anterior por cuanto el nuevo marco normativo no contempla este aspecto, el cual si se establece en el Manual de Procedimientos del actual RCP adoptado mediante Resolución 354 de 2007.*

1.3.4. Otros temas de propiedades, planta y equipo

- a. *Algunos Hospitales reciben por parte de un proveedor un equipo médico en comodato, y se acuerda como condición que el Hospital le compre los insumos únicamente a dicho proveedor para operar el equipo. Así mismo, queda establecido que el Hospital debe asegurarlos y responder; por ellos en caso de daño causado por una descarga eléctrica, robo, entre otros; no obstante, las reparaciones por el uso normal y el mantenimiento se encuentran a cargo del proveedor.*

¿En este caso, puede entenderse que el riesgo es compartido? ¿En los casos en que los riesgos de un bien se comparten entre quién recibe el bien en comodato y quién lo entrega, qué se debe tener en cuenta para poder definir quién lo debe incorporar como activo?

- b. *Existen bienes inmuebles que han sido entregados por particulares a los Hospitales con el fin de que se pueda instalar una sede de las Unidades Primarias de Atención-UPA en sus barrios, de los cuales el particular sigue siendo el dueño y no recibe contraprestación alguna por parte del Hospital. Al revisar las características de activo y de propiedades, planta y equipo se ha considerado que cumplen con las mismas, y que por tanto deben ser objeto de incorporación en la contabilidad de los Hospitales.*

No obstante, la duda radica en establecer si es viable incorporar en la contabilidad bienes cuyo dueño son personas naturales y que cumplen con las condiciones de activo enunciadas en el nuevo marco normativo.

- c. *Teniendo en cuenta que se eliminó la cuenta para el registro de los bienes recibidos en dación de pago, ¿en qué cuenta del nuevo catálogo se deben reconocer los bienes muebles e inmuebles que una empresa puede recibir en dación de pago mientras decide si los va a usar para el desarrollo de su cometido estatal o si los va a vender? ¿Si la decisión es venderlos en qué cuenta se deben registrar tanto los bienes muebles como los inmuebles?*

1.4. BIENES DE USO PÚBLICO

Gran parte de las edificaciones de los Hospitales se encuentran construidas en terrenos de uso público, que dadas las características especiales de los mismos “inalienables, imprescriptibles e inembargables”, su administración y registro contable como activo se encuentra actualmente a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP.

Consulta:

Con ocasión de la expedición del Nuevo Marco Normativo mediante la Resolución 414 de 2014, se tiene la inquietud de si estos bienes cumplen con las características de activo, en especial con la referente a “Recurso controlado”, en el sentido de que se pueda decidir el propósito para el cual se destina el activo (terreno)?

1.5. CARGOS DIFERIDOS

1.5.1. Instructivo 002-14, numeral 1.4.3.

En el citado numeral se establece como actividades que se deben realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, entre otras las siguientes: “c) Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- i) El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.*

(...)

- e) Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios: propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera de texto)*

Consulta:

- a. Teniendo en cuenta que los Hospitales y otras entidades, aprovechando las economías de escala adquieren papelería al inicio del período contable para el resto del año y dado que ya no existe la cuenta de cargos diferidos, ¿es viable reconocer en una subcuenta del activo esta compra y amortizarla en la medida en que se emplee? ¿Cuál*

sería esta subcuenta? Lo anterior, por cuanto en el caso de los Hospitales deben presentar indicadores trimestrales a los organismos de control y vigilancia, y al reconocer directamente en el gasto en un solo trimestre esta adquisición les afecta dichos indicadores.

- b. En caso de no ser posible, ¿se debe establecer qué porcentaje de a papelería está relacionada con la prestación del servicio para reconocerla como inventario y el otro porcentaje reconocerlo directamente al gasto? ¿Cómo se debe realizar esta separación, cuando no es viable realizarla desde que se reciben los bienes?*

2. PASIVO

2.1. Beneficios a los Empleados

2.1.1. Instructivo 002-14, numeral 1.2.4.2.

Respecto a los beneficios a los empleados de largo plazo, la norma establece que para efectos del Estado de Situación Financiera de Apertura las obligaciones por prestaciones de tipo legal y extralegal reconocidas a 31 de diciembre de 2014 se deben medir por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Consulta

Para el caso de los quinquenios, que a 31 de diciembre de 2014 se encuentran causados por cuanto las entidades han venido provisionando año tras año, ¿es válido tomar este valor para efectos del estado de situación financiera de apertura, o se requiere hacer otro tipo de medición? Si este es el caso, ¿Cómo se debe realizar esta medición?

2.1.2. Numeral 5.2.1.de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación-Resolución 414

Respecto a los beneficios a los empleados a largo plazo, establece: “(...) se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados”.

Consulta

Algunas entidades se encuentran obligadas a reconocer a sus empleados quinquenios y bonificaciones por permanencia, a la cual tienen derecho una vez completen los 4 años y medio de labor. Por tanto, ¿es viable realizar año tras año el reconocimiento de la

provisión en el pasivo en la cuenta de beneficios a los empleados, o el reconocimiento se debe realizar hasta los 4 años y medio?

2.1.3. Resolución 139 de 2015-Catálogo General de Cuentas

- a. *En lo relacionado con los Beneficios a los empleados a Largo Plazo, dado que la dinámica de esta cuenta no contempla que se deba efectuar la reclasificación a corto plazo del valor que se va a pagar al empleado en el periodo corriente, es viable efectuar esta reclasificación o se debe mantener como una obligación de largo plazo?*
- b. *¿Si no es procedente la anterior reclasificación, la obligación de largo plazo se debe clasificar en porción corriente y no corriente, para efectos de presentación de estados y reportes contables?”*

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

CONSIDERACIONES

El marco conceptual para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de septiembre de 2014 establece los principios de contabilidad pública y la definición de activo como:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

[...]

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

[...]

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.”_(Subrayado fuera del texto)

Las Normas del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución 414 de septiembre de 2014, establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.4 Medición posterior

[...]

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir,

aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

[...]

5. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.3 Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.

5.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

[...]

16.5 Medición del deterioro del valor de los activos

16.4 Medición del Valor Recuperable

En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

16.5.2 Unidades generadoras de efectivo

El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible estimar el valor recuperable de un activo individualmente considerado, la empresa evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

[...]

16.5.2.2 Unidades generadoras de efectivo con activos comunes de la empresa

Los activos comunes de la empresa son aquellos que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos. Entre los activos comunes, se encuentran los bienes utilizados en actividades administrativas y otros bienes de uso común dependiendo de la estructura de la empresa.

[...]

Si una parte del valor en libros de un activo común de la empresa puede distribuirse de manera razonable y uniforme a esa unidad, la empresa comparará el valor en libros de la unidad, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes de la empresa, con su valor recuperable.

Si una parte del valor en libros de un activo común de la empresa no puede distribuirse de manera razonable y uniforme a la unidad, la empresa a) determinará el valor del deterioro de la unidad excluyendo los activos comunes; b) identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo (que incluya la unidad generadora considerada) al cual puede distribuirse el valor en libros de los activos comunes de la empresa sobre una base razonable y uniforme; y c) comparará el valor en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes de la empresa atribuido a ese grupo de unidades, con el valor recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con lo descrito a continuación.

5.2 Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de pos empleo y de los correspondientes a la

terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

5.2.2 Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales.

[...]

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados, separados o individuales, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

[...]

1.3.2 Estado de situación financiera

[...]

La empresa podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- a) la naturaleza y la liquidez de los activos;
- b) la función de los activos dentro de la empresa; y
- c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes

La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.”(Subrayado fuera del texto)

A su vez, el Catalogo General de cuentas para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de marzo de 2015 establece:

“2511 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos.

2512 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones por concepto de beneficios a los empleados diferentes de los de corto plazo, de los de pos empleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.
- 2- 2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.”(Subrayado fuera del Texto)

Por su parte, el Instructivo 002 para la transición al nuevo marco normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece lo siguiente:

[...]

“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.

[...]

1.1.3 Préstamos por cobrar

De acuerdo al nuevo marco normativo, los préstamos por cobrar son los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero. Estos préstamos se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

[...]

Inventarios

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

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

Propiedades, planta y equipo

[...]

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

[...]

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

[...]

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

i. *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*

t) *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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.*

u) *Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*

v) *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

w) *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*

ii. *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado 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 razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

[...]

1.2.4.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

De acuerdo al nuevo marco normativo, los beneficios a los empleados a largo plazo, son beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, otorgados a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones de tipo legal, extralegal, por convención colectiva o por obligaciones implícitas, otorgadas a los empleados con vínculo laboral vigente, cuyo pago no venza dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.
- b. Medir las obligaciones identificadas en el literal a) que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. La diferencia entre el valor reconocido anteriormente y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.
- c. Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a) que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que, a 31 de diciembre de 2014, la empresa haya reconocido a favor de sus empleados, pero que no puedan clasificarse como beneficios a los empleados a largo plazo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Medir los activos con destinación específica que posea la empresa para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, encargos fiduciarios, entre otros por su valor razonable. Estos activos se clasificarán como Reserva Financiera actuarial relacionada con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.
- f. Determinar si la empresa ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos superiores a un año.

- g. Medir los préstamos identificados en el literal f) por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la empresa no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Sin perjuicio de lo anterior, si la tasa de interés cero o inferior a la de mercado está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los ha cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por beneficios pagados por anticipado por un valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado al empleado. El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha en que fue otorgado el préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- h. Presentar, en el estado de situación financiera de apertura, el valor total neto resultante de deducir al valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente el pago de estas obligaciones.”

(Subrayado fuera del Texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

CUENTAS POR COBRAR Y PRÉSTAMOS POR COBRAR

PRÉSTAMOS POR COBRAR

- a. Todos los préstamos que realice una empresa, en su medición inicial se medirán por el valor desembolsado; en el caso de otorgar una tasa inferior a la del mercado o tasa cero, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros que espera recibir la empresa descontándolos a una tasa de referencia del mercado para transacciones similares, la diferencia surgida se registrará como un gasto por parte de la empresa a menos que se otorguen condiciones al deudor para acceder al beneficio de la tasa; en este caso la diferencia se llevará como un activo diferido y se amortizará en la medida que se vayan cumpliendo las condiciones pactadas.

Por lo anterior, las diferencias que surgen por otorgar tasas por debajo a las del mercado para transacciones similares, basta con la supervisión del cumplimiento de las condiciones pactadas con el deudor para realizar en la proporción correspondiente los registros de amortización del activo diferido reconocido. La empresa podrá implementar los controles administrativos que considere pertinentes, según las necesidades propias de información.

- b. Según lo establecido por la Norma de Préstamos por Cobrar, la medición posterior de un Préstamo por cobrar se hará por el costo amortizado usando el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de interés y capital.

En este sentido, la empresa que otorgue un préstamo con tasa cero o inferior a la del mercado, realizará su tabla de amortización tomando como valor inicial, aquel que surge de calcular el valor presente de los flujos de efectivo que espera recibir por parte del deudor, descontados a la tasa de mercado para transacciones similares, por lo tanto para efectos contables, la empresa realizará los correspondientes registros a lo largo de todo el periodo otorgado para el pago con base en esta tabla.

Ahora bien, si la empresa decide realizar un control adicional sobre el préstamo, ésta tiene la potestad de realizarlo con base en las especificidades y circunstancias que considere necesarias, siempre y cuando no vayan en contravía con lo estipulado en el Marco Conceptual y las Normas anexas a la Resolución 414 de 2014, y podrá definir a través de su política contable relacionada con los préstamos por cobrar, entre otras cosas, si entrega al deudor de manera informativa una tabla de amortización con las condiciones registradas según la contabilidad o según las condiciones pactadas en caso de haber realizado el préstamo en condiciones diferentes a la del mercado.

MEDICION POSTERIOR CUENTAS POR COBRAR

Para la definición de tasas de interés por parte de una empresa, esta lo hará con base en las especificidades y circunstancias en la cual opere, por lo tanto cada Hospital deberá establecer de acuerdo a la situación específica de sus cuentas por cobrar medidas al costo, el mercado del cual tomarán la tasa de interés para medir el deterioro; los criterios tomados para optar por un mercado y las tasas de interés empleadas, quedarán plasmados a través de sus políticas contables, siempre que estos criterios estén en coherencia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

PRÉSTAMOS A EMPLEADOS-BENEFICIO TOTAL OTORGADO

Para efectos de la aplicación del instructivo 002, el cual es el contexto en el cual realiza su pregunta que está relacionada con los cálculos de los préstamos a los empleados con miras a establecer el beneficio otorgado por tasa de interés cero o por debajo a la del mercado, el numeral 1.2.4.2. Beneficios a empleados a largo plazo, establece que en caso de que una empresa identifique que tiene préstamos a empleados con las características mencionadas anteriormente en la fecha del 31 de diciembre de 2014, la empresa deberá establecer la tasa de mercado en la fecha que se otorgó el préstamo y adicionarle los costos de transacción en que se haya incurrido para otorgar el préstamo.

Posteriormente, al comparar el valor reconocido en libros y el nuevo valor calculado, la diferencia se reconocerá como un gasto por beneficio a los empleados, y en caso de estar condicionado el beneficio, se reconocerá como un activo diferido de forma proporcional a las condiciones no cumplidas todavía a la fecha del 31 de diciembre de 2014. Por todo lo dicho anteriormente, en los cálculos para determinar el beneficio otorgado a los empleados a través de tasas de interés cero o por debajo del mercado, no hay lugar a descontar ningún valor por efecto de registro de un activo diferido con anterioridad.

INVENTARIOS

- a. La inquietud referida a este numeral, fue resuelta mediante el concepto 20152000030781 emitido por la Contaduría General de la Nación en el presente año, dirigido a la E.S.E. Hospital de Usaquén, específicamente en la respuesta dada a la consulta número 1 hecha por el Hospital.
- b. Los medicamentos vencidos en un Hospital son un claro ejemplo de las condiciones que se cumplen para efectuar la baja de los inventarios de dichos medicamentos de acuerdo con la Norma de Inventarios que se contempla para efectos de retiro del estado de la situación financiera de un Hospital, y no para efectos de transición al nuevo marco según lo estipulado en el instructivo 002.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

INSTRUCTIVO 002 SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS COMUNES

- a. El tiempo de estimación de los flujos de efectivo de acuerdo con lo establecido por la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para el cálculo del valor en uso, se realizará por el estimado de los flujos de efectivo que espera obtener una entidad por la “utilización continuada” de una Unidad Generadora de Efectivo como una sola unidad, esto quiere decir que independientemente de la vida útil de los diferentes activos que hacen parte de la unidad generadora de efectivo, un empresa fijará un estimado de tiempo por el cual piensa obtener beneficios económicos provenientes de la utilización de ésta.

- b. La norma sobre el Deterioro del Valor de los Activos, establece que para realizar una reversión del deterioro sobre un activo o unidad generadora de efectivo, debe existir un cambio en las circunstancias que dieron origen al mismo. Por lo tanto una empresa que presente deterioro sobre su unidad generadora de efectivo, de antemano debió distribuirlo de manera proporcional a cada uno de los activos que forman parte de ella con base en sus valores en libros.

En consecuencia, el retiro de un activo que forma parte de una unidad generadora de efectivo que presenta deterioro y se reemplaza por uno nuevo, no causará una reversión del deterioro, a menos que dicho activo cambie una parte o la totalidad de las circunstancias originaron dicho deterioro.

Por lo tanto, si el reemplazo del activo no cambia las circunstancias, éste se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y se le asignará el deterioro que poseía el activo reemplazado.

Ahora, si el cambio sobre las circunstancias es parcial, el activo se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y la empresa realizará la reversión del deterioro con base en la proporción inicialmente reconocida para todos los activos que forman parte de la unidad generadora de efectivo, incluyendo el nuevo activo.

En cambio, si el activo reemplazado cambia el total de las circunstancias, éste se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y la empresa realizará la reversión del deterioro de forma total sobre todos los activos que forman parte de la unidad generadora de efectivo sin sobrepasar el valor previamente reconocido.

- c. Con relación a su solicitud, este Despacho se abstiene de proporcionar un ejemplo de manera concreta sobre una unidad generadora de efectivo al interior de los Hospitales del Distrito Capital, toda vez que la Doctrina Contable emitida por la Contaduría General de la Nación tiene el propósito de interpretación de las normas de Contabilidad Pública que rigen en el país; la cual a su vez tienen un carácter genérico.

Por lo tanto, al interior de cada uno de los Hospitales del Distrito Capital, tendrán que evaluarse que grupos de activos cumplen las características para que al ser considerados como parte integral de una unidad generadora de efectivo y con ello lograr identificar los ejemplos al interior de cada una de sus estructuras, analizando entre otras cosas, si existe un mercado activo para los bienes o servicios que produce el grupo de activos que se consideran como parte de una Unidad Generadora de Efectivo con independencia que dichos productos o servicios sean consumidos en otros procesos internos de los Hospitales, si el grupo

de activos produce flujos de efectivo significativos, distintos a los producidos por un activo o grupo de activos.

NORMA SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS COMUNES

- a. Determinar si un activo puede ser considerado como un activo común es potestad de cada una de las empresas sujetas a la Resolución 414 de 2014, por lo tanto en el caso de un Hospital, ellos deberán evaluar con base en las normas establecidas en el Marco Normativo y en las especificidades propias del edificio en el cual opera su parte administrativa, si cumple o no los criterios para ser reconocido como un activo común por parte del Hospital.

Si el Hospital determina con base en lo anterior, que el edificio en el cual opera su parte administrativa es un activo común, éste procederá a distribuirlo entre las unidades generadoras de efectivo que estén relacionadas directamente con el edificio mencionado.

- b. Tal y como lo menciona la norma del Deterioro del Valor de los Activos en el numeral 16.5.2.2, para un activo que una empresa determine que es común al interior de su estructura, éste no podrá ser objeto de cálculos para determinar su valor recuperable en el momento en que existan indicios de deterioro a menos que se vaya a disponer del activo común. En tal caso, si existen indicios de deterioro del activo común, se deberá determinar el valor recuperable sobre las unidades generadoras de efectivo en las cuales fue distribuido el valor en libros de dicho activo en común.
- c. Hasta la fecha en que se emite este concepto, la Contaduría General de la Nación no ha desarrollado ninguna guía para la aplicación sobre el Deterioro del Valor de los Activos.

Respecto a la OPCIÓN 2 DE MEDICIÓN:

- 3.6 El costo depreciado y el costo de reposición depreciado no hacen referencia a un mismo concepto, el primero de ellos se refiere al valor en libros que tendría un activo clasificado dentro del grupo de Propiedades, planta y equipo, como si siempre se hubiera aplicado todos los criterios de medición inicial y de medición posterior que aparece en la norma. El segundo se refiere a un costo actual estimado que tendría que incurrir una empresa para adquirir el activo incluyendo la depreciación del mismo.

Para establecer un valor con miras a realizar la transición al nuevo Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014, el instructivo 002 establece las actividades necesarias para

hacerlo sin que ello exonere a una empresa para que realice los análisis y aplique aspectos que no sean abordados en el instructivo y que deban considerar para llevar a cabo exitosamente el proceso.

Para el caso de la consulta hecha en los literales b y c de este ítem, cada una de las empresas establecerá los criterios que tendrán en cuenta para usar un determinado valor de mercado, independientemente que dicho valor proceda de un proveedor de precios, de una entidad pública, de una entidad privada o de una persona con la idoneidad necesaria para establecer precios, sí la empresa considera que de esta forma refleja de manera adecuada el valor de cada uno de los bienes que posee con miras a realizar un proceso exitoso de transición al nuevo Marco Normativo.

OTROS TEMAS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

- a. Para decidir si un bien o recurso puede ser reconocido en los Estados Financieros de una empresa, en primera instancia dicho bien o recurso debe cumplir con la definición de activo que está expuesta en el Marco Conceptual, si cumple con la definición, la empresa deberá tener una medición monetaria fiable y debe ser probable que fluyan a la empresa beneficios económicos procedentes de dicho activo.

En ese orden de ideas, para incorporar los Equipos médicos que recibe un Hospital bajo la figura de comodato por parte de los proveedores en sus Estados Financieros, éstos deberán cumplir con la definición de activo del Marco Conceptual y el Hospital puede realizar una medición monetaria fiable y establecer la probabilidad de recibir los beneficios económicos procedentes del uso de los Equipos médicos.

Para establecer lo anterior, los Hospitales determinarán conjuntamente con sus proveedores y teniendo como base las cláusulas pactadas en los contratos firmados de comodatos, sobre quien recae el control sobre los Equipos médicos, la medición monetaria y sobre quien recibirá los beneficios económicos sobre el uso de los Equipos médicos.

Para toda empresa cobijada bajo la Resolución 414 de 2014, los criterios para incorporar en sus Estados financieros un bien o recurso como un activo, son los expuestos en el Marco Conceptual anexo a dicha Resolución.

De acuerdo a su consulta, dichos criterios fueron evaluados por los Hospitales y éstos concluyeron que los bienes inmuebles entregados para servir como sede de las Unidades Primarias de Atención-UPA, son Activos y a su vez cumplen con las características de las Propiedades, planta y Equipo, por tanto desde la perspectiva

del Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se puede realizar la incorporación de estos inmuebles.

Ahora bien, si existen impedimentos legales para la incorporación en los Estados Financieros de los Hospitales dichos inmuebles, dado que la titularidad jurídica de los mismos se encuentra en cabeza de personas naturales, los Hospitales realizarán esta pregunta a las áreas jurídicas correspondientes dentro de la estructura organizacional del Distrito Capital.

Con base en la respuesta obtenida, los Hospitales adelantarán las acciones jurídicas necesarias que le permitan confirmar la incorporación de los inmuebles en sus Estados Financieros si a ello hay lugar o de lo contrario, si la respuesta obtenida evidencia circunstancias que no se tuvieron en cuenta en las evaluaciones iniciales y que hacen que no se cumplan los criterios para ser reconocidos los inmuebles como un activos, los Hospitales podrán revelarlos en sus notas, si consideran que el conocimiento de dichas partidas son útiles para los usuarios de la información contable pública.

- b. En el momento en el cual una empresa reciba bienes en dación de pago, ésta procederá a realizar los análisis correspondientes para determinar si estos bienes cumplen los criterios para ser reconocidos en sus Estados Financieros como activos; si los cumplen, la empresa clasificará los bienes de acuerdo a sus características y a la destinación que determinen en el momento de su reconocimiento como:

Propiedades, Planta y Equipo, si los piensa usar en producción o comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para fines administrativos y en el caso de los bienes muebles si piensa generar rentas a través de su arrendamiento.

Como propiedades de inversión, si los bienes inmuebles se tienen con la intención de generar rentas, plusvalías o ambas y aquellos inmuebles que no tengan un uso futuro determinado.

Si la intención es venderlos, tanto los bienes inmuebles como los muebles se clasificarán en las cuentas correspondientes del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se mantendrán allí hasta que sean vendidos para que puedan ser dados de baja en las cuentas.

BIENES DE USO PÚBLICO

Teniendo en cuenta el principio de Esencia sobre la forma, incluido en el Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, una empresa realizará el reconocimiento de las transacciones y hechos económicos de acuerdo con su esencia económica, independientemente de su forma legal que da origen a los mismos, dicho principio está relacionado con la definición de activo que se encuentra incluida en el Marco Conceptual, por cuanto la titularidad legal de un recurso por parte de una empresa, por sí sola no es una prueba suficiente para determinar el control sobre un recurso.

Por tanto y para el caso de su consulta, la determinación del control sobre los terrenos en los cuales están construidas las edificaciones de los Hospitales, la realizarán conjuntamente las entidades involucradas, éstas evaluarán la realidad económica sobre los terrenos, para lo cual responderán ¿cuál entidad determina el propósito de uso del activo?, ¿cuál entidad recibe sustancialmente los beneficios económicos provenientes del uso del activo en la prestación de servicios?, ¿Sobre cuál entidad recaen los riesgos asociados al uso del activo? entre otras preguntas que las dos entidades consideren necesarias para determinar el control sobre los terrenos mencionados.

Si luego de evaluar las respuestas dadas a las anteriores inquietudes, los Hospitales determinan que tiene el control sobre los terrenos, procederán a incorporarlos en el Estado de Situación Financiera de acuerdo a lo establecido con la norma de Propiedades, Planta y Equipo. En caso contrario, los Hospitales no podrán incorporar dichos terrenos como activos en el Estado de Situación Financiera.

CARGOS DIFERIDOS

Las inquietudes referidas a este ítem, fueron resueltas mediante el concepto 20152000030781 emitido por la Contaduría General de la Nación en el presente año, dirigido a la E.S.E. Hospital de Usaquén, específicamente en la respuesta dada a la consulta número 3 hecha por el Hospital.

2. PASIVO

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

- a. Con respecto a su inquietud sobre la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, específicamente los quinquenios, las entidades en el momento de realizar el estado de situación financiera de apertura, deberán hacer las mediciones conforme a lo establecido en el instructivo 002, por lo tanto, las entidades que tienen reconocidos valores en sus pasivos a 31 de diciembre de 2014, calcularán el valor presente la obligación usando las tasas de mercado para los TES del Gobierno Nacional para plazos similares a los estimados para el pago de la obligación.

Las diferencias que surjan entre el valor reconocido al 31 de diciembre de 2014 y el nuevo valor para cubrir las obligaciones por quinquenios, serán ajustadas afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- b. La Norma de Beneficios a los Empleados en el numeral correspondiente al largo plazo, establece que el reconocimiento se debe hacer en la medida que la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio que presta un empleado, por lo tanto, el reconocimiento inicial de un pago por antigüedad (quinquenio) se deberá realizar en el momento en que una empresa le otorgue dicho beneficio a sus empleados por el valor presente de la obligación usando tasas de mercado de los TES del Gobierno Nacional para plazos similares a los estimados para el pago de la obligación.

Dichos beneficios se distribuirán entre los periodos de servicios a medida que se van consumiendo los beneficios y los ajustes que surgieran en cada periodo, se harán con base en un método actuarial que incorpore entre otras variables, los salarios, las rotaciones de personal y los cambios en los costos de los beneficios otorgados, usando la subcuenta 328002 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

- c. Con respecto a lo estipulado en la Resolución 139 de 2015-Cátalogo General de cuentas, las obligaciones reconocidas en la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO se mantendrán en esta clasificación hasta que se realicen los pagos correspondientes a las obligaciones reconocidas como de largo plazo. Por tanto no se realizará ninguna reclasificación a subcuentas de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Para efectos de la preparación y presentación del Estado de Situación Financiera, una empresa clasificará las partidas reconocidas por beneficios a los empleados a largo plazo en las proporciones correspondientes como pasivos corrientes, si los espera liquidar parcial o totalmente en el ciclo normal de la operación o dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del cierre del periodo contable. En caso contrario, los clasificará en su proporción correspondiente como pasivos no corrientes en su Estado de Situación Financiera.

CONCEPTO No. 20152000040031 DEL 21-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Costos Inventarios Cuentas por cobrar Otros Activos Propiedades, planta y equipo Aspectos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Inquietudes sobre la aplicación del nuevo Marco Normativo

Señor

JAVIER ANTONIO VILLEGAS ZAPATA
Profesional 1 de Gestión Contable
Metro de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico radicada el No. 20155500044582, en la cual presenta la siguiente consulta:

“(…) de los análisis y cambios originados con la aplicación del nuevo marco normativo necesitamos de su colaboración para que se nos aclaren las siguientes inquietudes (…)

“1. *“En el artículo 3° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 se definió como periodo de transición el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, durante este periodo, las empresas seguirán aplicando para todos los efectos legales, el plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea se preparará la información de acuerdo con el marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que aplique por primera vez el marco referido.”*

Presentamos las siguientes anotaciones:

- vii. El próximo mes de noviembre saldremos en productivo con la actualización en la plataforma utilizada por la Empresa para el registro de la información contable bajo el nuevo marco normativo (SAP R/3).*
- viii. En el periodo de enero a noviembre del año 2015 el sistema se alimentará mes a mes con los saldos y los ajustes que sea necesario realizar ya que el sistema actualizado bajo el nuevo marco normativo no permite ingresar todos los movimientos durante el periodo referido.*

Con base en lo anterior queremos conocer el concepto de la Contaduría sobre el procedimiento aplicado por el Metro de Medellín durante el periodo de transición para la actualización de la información contable.

2. Los movimientos de los gastos operativos por servicios de transporte a nivel de documento fuente son registrados en las cuentas de la clase 7 (costos de producción), al cierre de cada mes y de manera global se trasladan a las cuentas de la clase 6 (Costos de venta y operación). Es necesario trasladar los movimientos a la cuenta 634502-Servicios de transporte terrestre abriendo el detalle de las cuentas de igual forma que se encuentra abiertas en las cuentas 7?

La anterior consulta se hace toda vez que al ingresar el informe de operaciones recíprocas en el CHIP no permite hacerlo con las cuentas de la clase 7 sino con las de la clase 6.

3. En el catálogo general de cuentas bajo normas internacionales aparecen las subcuentas de cuentas por cobrar 131702 (servicios de transporte) y 131727 (Gestión de transporte masivo) Para el caso del Metro de Medellín que conceptos se registran en cada una de estas cuentas.

4. Que cuenta aplica con el catálogo general de cuentas bajo normas internacionales para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial creado de acuerdo con la Resolución 633 de 2014 de la CGN y que se registra en el código 190101.

5. De acuerdo con el Catalogo General de cuentas bajo normas internacionales ¿dónde se registran los inventarios de consumo que tiene el Metro de Medellín, en la cuenta 1510-Mercancías en existencia o en la cuenta 1514 - Materiales y suministros?

6. ¿Los valores registrados actualmente como bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales en las cuentas 17, bajo la nueva normatividad en que cuenta se deben registrar?"

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, el orden en que fueron planteados los interrogantes.

CONSIDERACIONES

1) Procedimiento aplicado por la entidad para desarrollar el proceso contable paralelo durante el periodo de transición.

El artículo 3 de la Resolución No. 414 de 2014, expresa:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende (...).

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

2. Reconocimiento de Costos de Producción y de Ventas por concepto de servicio de transporte masivo, y reporte de operaciones recíprocas

Sobre este asunto, el concepto No. CGN 20152000038541 dirigido a la doctora BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA- Jefe Gestión Contable, señaló:

“De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe reconocer en las subcuentas respectivas de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de transporte, y el saldo acumulado en esta cuenta trasladarlo a través de la subcuenta 740295-Traslado de costos, a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE, el costo de los servicios vendidos.

En consecuencia, para el reporte de las operaciones recíprocas, la entidad deberá implementar un mecanismo de correlación de los datos almacenados en los registros de las subcuentas de la cuenta 7402, para alimentar, en cuanto sea procedente, el reporte de reciprocidades que debe efectuarse desde los saldos acumulados en las subcuentas de la cuenta 6345.”

3. Utilización de las subcuentas 131702-Servicios de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo, por parte del Metro de Medellín.

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

1317- PRESTACION DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación de servicios, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- *El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados (...). “*

Esta cuenta contiene las subcuentas 131702-Servicio de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo.

Igualmente, la descripción de las cuentas 4330-SERVICIO DE TRANSPORTE y 4390-OTROS SERVICIOS, expresa:

“4330-SERVICIO DE TRANSPORTE

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de transporte y en la administración de terminales de transporte.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- *El valor causado en la prestación del servicio de transporte.*

4390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que provienen de servicios diferentes a los especificados anteriormente.

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

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1. *El valor causado por la prestación de los servicios.”*

Esta cuenta incluye la subcuenta 439031-Gestión de transporte masivo

4. Código contable que debe utilizar la entidad para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial, de conformidad con la Resolución 633 de 2014.

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El efectivo.*
- 2- El valor de las inversiones en títulos valores.*
- 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos.”*

5. Código contable para registrar los inventarios de consumo.

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.*
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.*
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.”*

(...)

1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El Valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.”

6. Reconocimiento de bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales, de conformidad con el marco normativo expedido mediante resolución 414 de 2014

El instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

“1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural

Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a. Identificar si la empresa posee bienes de uso público e históricos y culturales.

b. Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c. Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- *Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.*
- *Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

1) Procedimiento aplicado por la entidad para desarrollar el proceso contable paralelo durante el periodo de transición.

De conformidad con lo expuesto, durante periodo de transición las entidades deberán adelantar el proceso contable aplicando en forma paralela el Régimen de Contabilidad Pública y el nuevo marco normativo expedido bajo la resolución 414 de 2014, para lo cual las empresas deberán implementar los mecanismos que sean necesarios para adecuar los sistemas de información que les permita de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

En consecuencia, por tratarse de un asunto de carácter administrativo, es la entidad quien debe definir si los sistemas de información utilizados y el procedimiento aplicado le permiten obtener preparar la información con los criterios de medición y demás requerimientos establecidos en el nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

2. Reconocimiento de Costos de Producción y de Ventas por concepto de servicio de transporte masivo, y reporte de operaciones recíprocas

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto No. CGN N° 20152000038541, del cual se anexa copia.

3. Utilización de las subcuentas 131702-Servicios de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo, por parte del Metro de Medellín

De conformidad con la descripción de las anteriores cuentas establecidas en el catálogo expedido mediante la resolución 139 de 2015, la subcuenta 131702-Servicios de transporte de la cuenta 1317-PRESTACION DE SERVICIOS, deberá ser utilizada para el reconocimiento o del derecho por parte de las empresas que se dedican directamente a la prestación de este servicio, en cuyo caso la contrapartida se registra en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4330-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte, la subcuenta 131727 Gestión de transporte masivo, de la cuenta 1317-PRESTACION DE SERVICIOS, debe ser utilizada para el reconocimiento de las actividades de mera administración de los sistemas de transporte, y como contrapartida utilizará subcuenta 439031-Gestión de transporte masivo, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

De acuerdo con lo anterior el Metro de Medellín evaluará la pertenencia de utilizar la subcuenta que corresponda de acuerdo a la actividad que desarrolle en el cumplimiento de su cometido estatal.

4. Código contable que debe utilizar la entidad para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial, de conformidad con la Resolución 633 de 2014.

Los activos con destinación específica que tenga la empresa para cubrir el pago de obligaciones pensionales, es decir la reserva actuarial a que se refiere la Resolución 633 de 2014 de la CGN, en aplicación del nuevo marco Normativo expedido bajo la Resolución 414 de 2014, deberán reconocerse en las subcuentas que corresponda de la cuenta 1904-“1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

6. Código contable para registrar los inventarios de consumo.

Teniendo en cuenta que la actividad que desarrolla el Metro de Medellín, deberá registrar sus inventarios que consume en la prestación de servicios en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-Materiales y suministros.

6. Reconocimiento de bienes de bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales, de conformidad con el marco normativo expedido mediante resolución 414 de 2014

Sobre este asunto, la empresa deberá identificar si los bienes de uso público, e históricos y culturales que tiene registrados cumplen con la definición de activo para reconocerlos como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión, o de lo contrario deben proceder a eliminarlos de la contabilidad afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación, según lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000002991 del 12-02-2015

3.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20152000002371 DEL 06-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo. Otros Activos - Propiedades de Inversión Arrendamientos Subvenciones Préstamos por pagar
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento contable de los Bienes de uso público e históricos y culturales del Régimen de contabilidad pública precedente para efectos de la transición al marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. • Determinación de arrendamientos implícitos en acuerdos cuya forma legal no configura un arrendamiento. • Tratamiento contable del Patrimonio Público Incorporado del Régimen de Contabilidad Precedente para efectos de la transición al modelo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. • Reconocimiento de préstamos por pagar de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de pasivos, establecidos en Marco Conceptual de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. • Reconocimiento de propiedades, planta y equipo de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de activos, establecidos en Marco Conceptual de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.

Doctora:

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Profesional Especializada

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de noviembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004035-2 mediante la cual manifiesta:

“(…)

De acuerdo con el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 de la Contaduría General de la Nación sobre las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público [sic], consultamos:

1. La entidad cuenta en sus registros con un edificio y terreno de la Estación Central del Ferrocarril declarado Monumento Nacional mediante Decreto Nacional No. 0746 de abril 24 de 1996, el cual fue cedido a título gratuito en el año 2000 por el Municipio de Santiago de Cali a Metro Cali S.A. por valor de \$3.323.500 y ha registrado adiciones por mejoras por \$165.745, para un total de \$3.489.245.

De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, prestación de servicios, para propósitos administrativos... [Sic]. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un período contable. Una parte del edificio mencionado es utilizado por la entidad para propósitos administrativos (sede de la entidad), no está disponible para la venta y se espera usar durante más de un período, por tanto se podría catalogar, de acuerdo con el nuevo marco normativo, como propiedad, planta y equipo sujeto a depreciación; sin embargo el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en respuesta al expediente No 200811-121189 [sic] del 2008 indica: ‘... los bienes de beneficio y uso público históricos y culturales no son objeto de actualización ni depreciación..., así mismo el carácter constitucional y legal atribuido al monumento nacional Edificio Estación Central del Ferrocarril, como patrimonio cultural de la nación [sic] se colige que no debe formar parte del patrimonio de la entidad para determinar el valor intrínseco de las acciones, toda vez que los bienes del patrimonio cultural de la Nación y los bienes de interés cultural son aquellos que no solo exaltan las representaciones de la cultura colombiana, sino además son inalienables, imprescriptibles e inembargables.’

Por lo anterior, surge la inquietud en relación a su reconocimiento como propiedad, planta y equipo, lo cual iría en contra de lo establecido en el Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación.

Adicionalmente, para la otra parte del Edificio se suscribió un Convenio Interadministrativo de colaboración mutua entre Metro Cali S.A. y la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle (ERT) cuyo objeto es en el suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones por parte de la ERT y por parte de Metro Cali S.A., el uso y goce de las instalaciones locativas ubicadas en el ala sur del edificio. Conforme con el nuevo marco conceptual, solicitamos nos confirmen si el manejo de la transacción se debe realizar como una permuta (capítulo IV ingresos- 1.2 medición), reconociendo el ingreso por arrendamiento para Metro Cali, al valor razonable de los bienes y servicios recibidos.

Así mismo, por tratarse de un bien (Estación Central del Ferrocarril) cedido a título gratuito, se le puede dar el tratamiento establecido el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 para la aplicación del nuevo marco normativo, numeral 1.3.1.3. Donaciones, que indica una reducción del patrimonio público incorporado afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación, desconociendo su manejo como propiedad, planta y equipo (utilizado por la entidad para propósitos administrativos (sede de la entidad), no disponible para la venta y su uso durante más de un período?

2. Se identifican partidas en el balance de la Entidad, que por su monto (0,01% de los activos) se consideran no materiales; no obstante, el nuevo marco normativo no define explícitamente que se considera material y si una entidad puede dejar de aplicar una política contable si el efecto de hacerlo no es material, solicitamos claridad al respecto.

3. El crédito Mio Cable [sic] con el Banco Colpatria, transferido al encargo fiduciario denominado Préstamo Mío Cable, destinado al pago de los costos para el desarrollo del Sistema Aero suspendido Mío Cable, el cual tiene una vigencia de cinco años, es una partida reconocida en el balance de la Entidad relacionada con el SITM el cual tiene como contrapartida una cuenta por cobrar al Municipio. Considerando que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos del proyecto se mantienen en cuentas de orden. Considera la Contaduría que con el nuevo marco normativo esta partida se debe manejar en cuentas de orden y no en la estructura de balance?

4. Conforme con concepto emitido por la CGN en respuesta a la radicación 20108-146511 de 2010. Los patios y talleres con su respectivo terreno deben incorporarse al patrimonio de la entidad contable pública, considerando la cláusula de reversión del Contrato de Concesión, es decir estos bienes se incorporaron al patrimonio de la Entidad con el concepto indicado; sin embargo estos patios y talleres forman parte de la infraestructura construida para la operación del SITM, cuyo registro se realiza en cuentas de orden. Por

tanto, a esta transacción se le puede dar el tratamiento establecido el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 para la aplicación del nuevo marco normativo, numeral 1.3.1.3. Donaciones, que indica una reducción del patrimonio público incorporado afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación?

(...)”

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

CONSIDERACIONES

6. En relación con las preguntas formuladas en el primer numeral:

6.1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la aplicabilidad del Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en respuesta al expediente No. 200811-121189 del 2008, respecto a los bienes de uso público e históricos y culturales, deberá considerarse el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, en el que se indica que la aplicación del marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se tendrá prevista en tres períodos a saber: período de preparación obligatoria, comprendido entre el 8 de septiembre y el 31 de diciembre de 2014; período de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015; y período de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016.

Para el reconocimiento bajo el nuevo marco normativo, del edificio y terreno de la Estación Central del Ferrocarril declarado Monumento Nacional mediante Decreto Nacional No. 0746 del 24 de abril 24 de 1996, en la cuenta de Propiedades, Planta y Equipo de Metro Cali S.A., deberá considerarse inicialmente el numeral 6.1.1. Del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual establece que:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben que:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- a. *Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, 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 2014 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 2014 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:*
 - *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*
 - *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
 - *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
 - *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía*

el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con las Propiedades de Inversión el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

“1.1.10 Propiedades de inversión

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

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

i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
-
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado 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 razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los Bienes de uso público e histórico y cultural, el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

“1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural

Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a. Identificar si la empresa posee bienes de uso público e históricos y culturales.

b. Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c. Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- e. Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.
- f. Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

6.2. Para dar respuesta a su inquietud relacionada con el convenio interadministrativo de colaboración mutua entre Metro Cali S.A. y la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT, en el que se estableció el uso y goce por parte de la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT de las instalaciones locativas del costado sur del edificio de la Estación Central del Ferrocarril a cambio del suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones a Metro Cali S.A., se deberá considerar la norma de arrendamientos del marco regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público establece que:

“13. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1 Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo 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.

(...)

13.2 Arrendamientos financieros

13.2.1 Contabilización para el arrendador

13.2.1.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto del periodo.

(...)

13.2.2 Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

(...)

13.3 Arrendamientos operativos

13.3.1 Contabilización para el arrendador

13.3.1.1 Reconocimiento y medición

(...)

El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo los pagos por seguros y mantenimiento) 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 en cuestión.

(...)

13.3.2 Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1 Reconocimiento y medición

(...)

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos, excluyendo los seguros y 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)

Por otro lado, el numeral 6.1.2 Pasivos del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público prescribe que:

“(...) La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

6.3. Para dar respuesta a su inquietud respecto al tratamiento contable del saldo de la cuenta patrimonio público incorporado producto de la cesión a título gratuito del edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril; el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 prescribe que:

1.3.1 Subvenciones

De acuerdo al nuevo marco normativo, las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Estos recursos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

Las subvenciones pueden originarse por distintas vías, tales como: los préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, el reconocimiento de las subvenciones pudo haber afectado a) el resultado en las cuentas de otros ingresos ordinarios (donaciones) u otras transferencias o b) el patrimonio en las siguientes cuentas: capital fiscal, superávit por donación, patrimonio institucional incorporado o patrimonio público incorporado.

(...)

1.3.1.3 Donaciones

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a) Identificar si la empresa ha recibido subvenciones en forma de donaciones y si estas están o no condicionadas.

b) Determinar si la empresa ha registrado las subvenciones identificadas en el literal a) en la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado. Si este es el caso, la empresa aplicará el siguiente tratamiento:

- i. Si la subvención se encuentra condicionada y las condiciones asociadas han sido cumplidas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

- ii. *Si la subvención se encuentra condicionada y no han sido cumplidas todas o algunas de las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, y reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la disminución de la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado como el reconocimiento del pasivo afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- iii. *Si la subvención no se encuentra condicionada, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Analizar si la empresa ha recibido subvenciones para cubrir gastos específicos. Si este es el caso y los gastos no han sido causados en periodos anteriores a la fecha de transición, la empresa reconocerá la subvención como un pasivo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
 - *Comprobar si la empresa tiene, en la fecha de transición, la obligación presente de reembolsar subvenciones a causa del incumplimiento de las condiciones ligadas a ellas. Si este es el caso, la empresa reconocerá un pasivo por el valor a reintegrar, el cual se calculará teniendo en cuenta las condiciones contractuales de la subvención. Dicho reconocimiento afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)*
2. *Para dar respuesta a su inquietud sobre la aplicación de políticas contables a partidas en el balance de la empresa que por su monto no se consideran materiales, se deberá considerar la Relevancia como característica cualitativa de la información financiera de propósito general, la cual es definida en numeral 4.1.1 del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:*

“4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o 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 una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)”

Por su parte, el numeral 5.1 Políticas contables del Capítulo V de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

“5.1 Políticas contables

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

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

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.”

Por otro lado, en el proceso de generación de información se deben aplicar los principios de contabilidad a fin de que la información financiera cumpla con las características cualitativas de la información financiera útil. Uno de los principios de contabilidad establecidos en el marco conceptual es el principio de Uniformidad, el cual establece que:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad revelará los impactos de dichos cambios de acuerdo con lo establecido en las respectivas normas.”

3. Para dar respuesta a su inquietud en relación con el crédito Mío Cable con el Banco Colpatria, deberá considerarse la definición de activos y pasivos establecida en el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 6.2.2 del marco conceptual establece los requisitos para el reconocimiento de los pasivos:

“6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el contrato de empréstito celebrado entre la sociedad Metro Cali S.A. y Banco Colpatría Multibanca Colpatría S.A. estipula que:

“(…)

I-ANTECEDENTES DEL EMPRÉSTITO

1. Que el Municipio de Cali suscribió contrato de encargo fiduciario irrevocable el 18 de febrero de 2000 con el consorcio Fiducolombia — Fiducomercio (hoy Fidubogota) [sic].

2. Que el Municipio de Cali mediante documento de fecha 11 de junio de 2001 suscribió con las entidades financieras acreedoras del municipio, un programa de saneamiento fiscal y financiero con el objeto de establecer los términos y condiciones bajo las cuales el Municipio acepta y se obliga a ejecutar acciones, medidas, metas y demás obligaciones necesarias para restablecer su solidez económica, recuperar la capacidad de pago y optimizar el cumplimiento de competencias

3. Que en virtud a las obligaciones adquiridas por el Municipio en el programa de saneamiento fiscal descrito en la consideración anterior, mediante contrato de fecha 13 de junio de 2001, se modificó el contrato de encargo fiduciario irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos de fecha 18 de febrero de 2000, Consorcio Fiducolombia - Fidubogota, que recauda todas las rentas del Municipio de Cali.

4. Que de conformidad con el Acuerdo No. 236 de 2008 expedido por el Concejo Municipal de Cali, modificatorio del Acuerdo Municipal No. 0192 de 2006, que a su vez, modificó el Acuerdo Municipal No. 0151 de 2005, se establecieron los valores de vigencias futuras de la renta Sobretasa a la Gasolina con el propósito de atender el cumplimiento de los convenios de cofinanciación del proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.

(…)

6. Que METRO CALI S.A. constituyó Encargo Fiduciario de Administración, Inversión y Pagos de los recursos del proyecto SITM en la Fiduciaria Bogotá S.A. mediante contrato No

MC-EF-001 -2004 de fecha 10 de agosto de 2004 cuyo objeto es 'la administración, inversión y pagos de los recursos entregados a Metro Cali S.A., como aportes de la Nación y el Municipio de Cali, de los recursos provenientes de desembolsos por operaciones de crédito garantizadas con los aportes y demás recursos, destinados para la construcción de la infraestructura, para la compra de predios, el servicio de la deuda y demás aspectos y componentes asociados al proyecto del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali. El encargo fiduciario igualmente se constituye en fuente de pago de las operaciones de crédito que realice Metro Cali SA, con el propósito de financiar algunos de los componentes de la infraestructura del Sistema MIO'.

7. Que mediante documento de fecha 13 de mayo de 2011, el Municipio de Cali emitió instrucción irrevocable al Consorcio Fiducolombia - Fidubogota, con el objeto que dicho encargo fiduciario en relación con el recaudo de la sobretasa a la gasolina liquidado sobre una tarifa del 15%, transfiera directamente a Metro Cali SA. el 70% de estos ingresos, previamente habiendo recibido el registro presupuestal (RPC) de parte del Municipio de Cali y una vez descontado el servicio de la Deuda Pública si hay lugar a ello en dicho mes.

(...)

13. El BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA SA ha requerido como garantía y fuente de pago de esta operación la pignoración proporcional de vigencias futuras correspondientes a rentas del Municipio Santiago de Cali y que se encuentran comprometidas para la financiación del proyecto MIOCABLE, originadas en la sobretasa a la gasolina, recursos recaudados por Fiduciaria Bogotá y los cuales cuentan con la respectiva autorización para destinarse al proyecto MIOCABLE liderado por Metro Cali S.A. [sic] En caso de disminución del recaudo de sobretasa a la gasolina, se compensará con los ingresos corrientes de libre destinación conforme a los montos establecidos en el Acuerdo Municipal No. 0294 de 2010 (artículo 3), según lo establecido en los términos de aprobación de la operación de crédito

(...)

II. CLÁUSULAS

PRIMERA: OBJETO Y CUANTÍA: EL ACREEDOR se obliga para con EL DEUDOR a otorgarle un empréstito interno por la suma de **VEINTIOCHO MIL MILLONES DE PESOS MIL (\$28.000.000.000) MONEDA LEGAL COLOMBIANA**, en la modalidad de crédito de largo plazo y pignoración de rentas.

SEGUNDA: PLAZO Y CONDICIONES DEL EMPRÉSTITO: Las condiciones para el empréstito son: (...) B) **Plazo Total y Amortización.** EL DEUDOR pagará el presente empréstito al ACREEDOR en un plazo de cinco (5) años, contados a partir de cada uno de los

desembolsos, incluido un período de gracia a capital de dos (2) años a partir del primer desembolso (...). G) **Compromisos EL DEUDOR:** Además de las otras obligaciones asumidas en este contrato de empréstito, **EL DEUDOR**, adquiere los siguientes compromisos con el **ACREEDOR:** 1. Adicionar como beneficiario al Banco Colpatria Multibanca Colpatria SA en el Encargo Fiduciario de Administración, Inversión y Pagos de los recursos del proyecto SITM celebrado entre METRO CALI S.A. y Fiduciaria Bogotá SA No MC-EF-001 -2004 de fecha 10 de agosto de 2004, cuyo objeto es la administración, inversión y pagos de los recursos entregados a Metro Cali S.A, como aportes de la Nación y el Municipio de Cali y de los recursos provenientes de desembolsos para operaciones de créditos garantizada con los mencionados aportes, para la financiación de la infraestructura y compra de predios requeridos en el proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali con cargo a los recursos provenientes de las rentas transferidas por EL MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI, originadas en el Acuerdo Municipal No. 0236 de 2008, a fin de amparar el pago de la obligación que se adquiere en virtud de este contrato de empréstito, con el fin de que sea directamente el administrador fiduciario recaudador de las rentas afectas al pago del servicio quien realice los pagos del servicio de la deuda con cargo a las rentas comprometidas para tal finalidad. 2 Abstenerse de dar por terminado el Encargo Fiduciario sin que se haya cancelado el 100% de los recursos del crédito desembolsados por parte del **BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA S.A.**

(...)

TERCERA. DESTINACIÓN: EL DEUDOR destinará los recursos objeto del presente Contrato de Empréstito entre otras a cofinanciar el proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali, referente al proyecto MIOCABLE todo lo anterior de acuerdo con certificación que se anexa y forma parte integral de este contrato.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. Para atender su inquietud respecto a la incorporación de patios y talleres con su respectivo terreno en el patrimonio de Metro Cali S.A., considerando las cláusulas de reversión y restitución en los contratos de concesión, deberá tenerse en cuenta el concepto jurídico expedido por la Subdirección jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en que se aclaró el carácter de los recursos entregados por la Nación a la financiación de los SITM, en el aparte relacionado con el contexto jurídico de los convenios de cofinanciación señaló que:

“(...) Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo se estableció como instrumento jurídico el Convenio

de cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 2 de la exposición de las Conclusiones del mencionado concepto, señaló:

“(…) De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM, son las Entidades territoriales constituyéndose éstas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la constitución de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos de la Nación, sin perjuicio que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual establece que:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así

legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En relación con las preguntas del primer numeral:

1.1. Metro Cali S.A. aplicará para efectos legales hasta el 31 de diciembre de 2015, el Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, en respuesta al expediente No. 200811-121189 de 2008 respecto a los Bienes de uso público e históricos y culturales; fecha en la que finaliza el periodo de transición de conformidad con el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014.

Para efectos de la transición al nuevo marco normativo, Metro Cali S.A. deberá determinar si el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril registrado actualmente como un bien de uso público e histórico y cultural, cumple con la definición de activo, es decir, si es un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

En caso de cumplir con la definición de activo, Metro Cali S.A. deberá reclasificar el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión. Lo anterior, teniendo en cuenta que en Propiedades, planta y equipo se presentarán aquellos activos que son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento operativo, mientras que en Propiedades de inversión se presentarán aquellos activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado que genere beneficios económicos.

Con ocasión a que el edificio de la Estación Central del Ferrocarril se encuentra ocupado por Metro Cali S.A. y por la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT; es viable que la parte ocupada por Metro Cali S.A. para fines administrativos se contabilice como Propiedades, planta y equipo y la parte ocupada por la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT sea contabilizada como Propiedades de inversión. Lo

anterior, si administrativamente se decide e implementa una segregación que permita establecer si el espacio utilizado por cada empresa, puede ser vendido separadamente o colocado por separado en régimen de arrendamiento financiero.

En términos generales, si no es posible establecerse que las partes de un inmueble puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero, el reconocimiento contable de dicho inmueble se efectuará atendiendo a la destinación más relevante.

Para efectos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura, Metro Cali S.A., medirá el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril de conformidad con las alternativas planteadas en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo o con las Propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio a través de la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.2. Metro Cali S.A., deberá estudiar la esencia económica del convenio interadministrativo de colaboración mutua celebrado con la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT, en el cual estableció el uso y goce por parte de ésta última, de las instalaciones locativas del costado sur del edificio de la Estación Central del Ferrocarril, a cambio del suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones a Metro Cali S.A.

Si de acuerdo con la esencia económica, se concluye que el convenio implícitamente reúne las características de un arrendamiento, así su forma legal no corresponda al mismo, Metro Cali S.A. lo clasificará como arrendamiento operativo o financiero partiendo de las condiciones que se hayan pactado en el convenio, todo ello en consonancia con la norma de arrendamientos.

Teniendo en cuenta, que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, define un arrendamiento como un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos; es necesario resaltar, que el marco conceptual contempla la prestación de servicios como una forma de pago para extinguir una obligación presente, consideración que debe tenerse en cuenta, para determinar integralmente si el convenio interadministrativo se enmarca dentro del concepto de arrendamiento.

1.3. Con ocasión a que Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril a título gratuito, deberá determinar de acuerdo a la definición de

subvenciones establecida en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, si esta transacción corresponde o no a una subvención. Si una vez realizado el respectivo análisis, la entidad concluye que la transacción corresponde a una subvención, deberá determinar si esta se encuentra o no condicionada al cumplimiento pasado o futuro de ciertos requerimientos.

Si Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril bajo ciertas condiciones y éstas ya se cumplieron, deberá reclasificar el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación y lo llevará a la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril bajo ciertas condiciones y Metro Cali S.A. aún no las ha cumplido en su totalidad, deberá cancelar el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación, reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la cancelación de la cuenta del patrimonio, como el reconocimiento del pasivo, afectarán la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si se recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril sin condición alguna, se reclasificará el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación y lo llevará a la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Cabe resaltar, que de conformidad con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, las subvenciones no condicionadas se reconocerán en el resultado del periodo, mientras que las subvenciones condicionadas como un pasivo diferido. Por lo anterior, este tipo de transacciones no se volverán a contabilizar en las cuentas Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado.

2. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, define explícitamente la materialidad o la importancia relativa como un atributo de la información relevante o influyente y precisa que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios.

Adicionalmente, establece que la materialidad o importancia relativa no se fundamenta únicamente en la magnitud de las partidas sino que además debe contemplarse la naturaleza de las mismas. En consecuencia, una partida con

magnitud insignificante puede ser material si su omisión o expresión inadecuada, puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

Por otro lado, es necesario comprender que las políticas contables constituyen los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros, y que Metro Cali S.A. deberá aplicar uniformemente las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación, a los hechos económicos que sean similares, en consonancia con el principio de uniformidad definido en el marco conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Por consiguiente, Metro Cali S.A. deberá aplicar los mismos criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, a los elementos de los estados financieros que tienen características similares, independientemente de su magnitud, toda vez que la materialidad configura un aspecto de la información relevante o influyente más amplio, en el que debe contemplarse la naturaleza de estos elementos.

Por último, es preciso señalar, que estos criterios deben mantenerse en el tiempo, a menos que la empresa requiera cambiarlos debido a la aparición de nuevas circunstancias que motiven a hacerlo; y siempre y cuando, el cambio sea justificado para mejorar la relevancia y la representación fiel de la información financiera. Al presentarse un cambio de criterios, la empresa aplicará la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

3. Con el propósito de atender su solicitud en relación con el reconocimiento contable del contrato de empréstito celebrado entre Metro Cali S.A. y el Banco Colpatria Multibanca Colpatria S.A., es necesario que conjuntamente con el Municipio definan si los recursos destinados a financiar el desarrollo del Sistema Integrado de Transporte Masivo-SITM, le han sido entregados al ente gestor para su mera administración, reservándose la entidad territorial el control de los recursos financieros y de las obras; o si por el contrario, se transfieren plenamente los recursos al ente gestor; entregándole de esta forma, el control de los recursos financieros y de las obras.

El control de un recurso debe entenderse conforme a lo previsto en la definición de activos contenida en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en la que resalta que la titularidad jurídica de un activo no siempre está vinculada al control del mismo, pues es necesario analizar, entre otras circunstancias, si la empresa puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Definido lo anterior, debe aplicarse el tratamiento contable de alguna de las siguientes alternativas, según corresponda:

a) Recursos entregados en administración:

Cuando una entidad territorial determine que la operación corresponde a recursos entregados en administración, ésta los deberá seguir reconociendo en su estado de situación financiera como recursos entregados en administración. Por su parte, el ente gestor deberá registrar los hechos económicos derivados de la gestión de los recursos en cuentas de orden, de conformidad con el procedimiento señalado en el artículo 4º de la Resolución 423 de 2011.

Bajo este escenario, se entenderá que para cancelar el contrato de empréstito celebrado entre el ente gestor y la banca comercial para financiar la ejecución de un proyecto, se han comprometido recursos propios de la entidad territorial y por lo tanto el crédito no será reconocido en el estado de situación financiera del ente gestor, al no cumplir con los requisitos para el reconocimiento de pasivos consagrados en el marco normativo definido en la Resolución 414 de 2014, que establece que un pasivo será reconocido si es probable que del pago de la obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso puede medirse con fiabilidad.

b) Transferencia plena del control de los recursos:

Cuando una entidad territorial le transfiera plenamente el control de los recursos al ente gestor; es decir, el ente gestor puede entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo; la entidad territorial reconocerá la entrega de los recursos al ente gestor, quien a su vez los incorporará en su estado de situación financiera, afectando un ingreso o un pasivo diferido, según corresponda de cara a lo establecido en la norma de subvenciones del marco regulatorio definido en la Resolución 414 de 2014.

Bajo ese contexto, los recursos transferidos por el ente territorial y administrados a través de encargos fiduciarios, según lo dispuesto en el ordenamiento jurídico superior que regula la materia; serán presentados en el estado de situación financiera del ente gestor como recursos entregados en administración.

Debido a que los recursos gestionados a través del encargo fiduciario de administración y fuente de pago pertenecen al ente gestor, se entenderá que al pagar el empréstito celebrado entre el ente gestor y la banca comercial para financiar la ejecución de un proyecto, se requiere la salida de recursos que incorporan beneficios económicos para el ente gestor; y por esta razón, el crédito deberá ser reconocido en su estado de situación

financiera de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de pasivos establecidos en el marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014.

4. Con el propósito de atender su solicitud en relación con la incorporación de patios y talleres con su respectivo terreno en el patrimonio de Metro Cali S.A., considerando las cláusulas de reversión y restitución en los contratos de concesión, al igual como se dijo en el punto anterior, es necesario que conjuntamente con la entidad territorial definan si fue cedido el control de los recursos al ente gestor, en el contexto del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 o si únicamente se le encargó la administración de los mismos.

Una vez se haya definido esta situación, deberá aplicarse el tratamiento contable que corresponda a alguna de las siguientes alternativas:

- a) Recursos entregados en administración:

Si el rol del ente gestor se limita a una función netamente administrativa y no tiene el control de los recursos, es decir entre otras circunstancias, no puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, no obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, no puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y no asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo; los hechos económicos que se deriven de la gestión de los recursos se reconocerán en cuentas de orden por parte del ente gestor, de conformidad con el procedimiento señalado en el artículo 4º de la Resolución 423 de 2011 y será el ente territorial quien presente estos activos en su estado de situación financiera como recursos entregados en administración.

En consecuencia el ente gestor no incorporará los patios y talleres con su respectivo terreno en su estado de situación financiera al momento de la reversión y restitución por parte del concesionario, según lo establecido en los contratos de concesión, considerando que no se cumpliría con la definición de activo establecida en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, la cual establece que los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

- a) Transferencia plena del control de los recursos:

Si la entidad territorial le transfirió plenamente el control de los recursos al ente gestor; es decir, el ente gestor puede entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo; se entenderá que las obras y demás bienes restituidas por

parte del operador del acuerdo de concesión de servicios, constituyen activos para el ente gestor.

CONCEPTO 20152000003351 DEL 18-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Incorporación de bienes modulares y bienes de menor cuantía

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Contadora
METROCALI S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 20155500002182 en la cual consulta el tratamiento contable a aplicar a los bienes de propiedad, planta y equipo como módulos, postes, superficies paneles, gabinetes y archivadores, a efecto de reconocerlos en el estado de situación financiera de apertura, en el contexto del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al RCP mediante la Resolución 414 de 2014.

La entidad manifiesta que estos elementos se encuentran totalmente depreciados y es el mobiliario que estando en uso, permanentemente es reubicado y si bien fueron incorporados a la contabilidad por componentes, su control se realiza de forma global por lo que atender lo señalado en el instructivo 002 de septiembre de 2014 *“en cuanto a determinar la vida útil en forma individualizada implicaría el trabajo de identificar cada parte que se encuentra capitalizada para obtener el bien formado, lo que demandaría un costo de personal el cual podría exceder los beneficios de la información que se obtenga.”*

Específicamente la entidad consulta:

- *Dada la importancia relativa del valor de estos elementos, un 0.1% del total de los activos de la entidad, es posible no incluir los activos modulares totalmente depreciados en el balance de apertura?*

- La CGN ha considerado conservar el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes adquiridos por valor igual o inferior a 0.5 SMMLV?

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar,

El punto 6.2.1. Del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala, **Reconocimiento de activos**, “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse en forma fiable.”

Por su parte, el instructivo No. 2 de 2014, que tendrá aplicación por una sola vez, para el período de transición y el primer período de aplicación en la medida que las orientaciones allí suscritas se utilizarán para 1) la elaboración del estado de situación financiera de apertura, 2) la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y 3) la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo, señala respecto del Estado de situación financiera de apertura:

“2.1 Estado de situación financiera de apertura. Como punto de partida hacia el nuevo Marco Normativo, las empresas elaborarán un estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015. En el estado de situación financiera de apertura, se aplicarán por primera vez los criterios de medición de los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo expedido mediante la Resolución No. 414 de 2014 y se considerarán los lineamientos del presente Instructivo.” (Subrayado fuera de texto)

Particularmente, para las propiedades, planta y equipo, en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2014 se afirma:

(...)

“Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura 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 o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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)

Además, el numeral 4.1.1 del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se refiere a la **Relevancia** como, “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o 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 una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones al referirse en el punto 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala: **Políticas contables.** Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera, caso en el cual, se documentará la política definida.

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, es preciso hacer referencia al Régimen de Contabilidad pública aprobado mediante Resolución 354 de 2007, que en los numerales 18 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“18. ACTUALIZACIÓN. El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)”

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES. La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En primer término es pertinente señalar que la información contable de la entidad a 31 de diciembre de 2014, relativa a Propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo regulado por el RCP aprobado mediante Resolución 354 de 2007, debía ser objeto de revisión anual de las vidas útiles y modificadas cuando las expectativas difieren de las estimaciones previas, y por otra parte, debían ser objeto de actualización de su valor, razones por las cuales no es justificable su reconocimiento con un valor cero.

Ahora bien, a efecto de determinar el valor de los bienes, de acuerdo con el instructivo 002 de 2014, para incorporar en el estado de situación financiera de apertura el rubro de Propiedades, planta y equipo, la entidad debe realizar varias actividades, medir por alguna de las siguientes tres alternativas: Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor que tendría el activo si desde su reconocimiento se le hubiesen aplicado los criterios del nuevo marco normativo; al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de

actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

En consecuencia, corresponde a la entidad elegir el criterio que utilizará para la medición de sus Propiedades, planta y equipo, en la elaboración del estado financiero de apertura, garantizando en todo caso el uso eficiente de los recursos y que la información contenida en el estado de situación financiera de apertura sea de calidad, en donde el concepto de materialidad o importancia relativa no se fundamenta únicamente en la magnitud de las partidas sino que además debe contemplarse la naturaleza de las mismas. En consecuencia, una partida con magnitud insignificante puede ser material si su omisión o expresión inadecuada, puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

Por lo tanto, la entidad deberá aplicar los mismos criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación a los diferentes elementos de los estados financieros, que tienen características similares, independientemente de su magnitud, toda vez que la materialidad aplica en un sentido más amplio como información relevante o influyente, en donde debe analizarse la naturaleza de estos elementos.

De otra parte, durante el 2015 la empresa preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para obtener los comparativos necesarios para la presentación de sus primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo en el 2016. Adicionalmente, de manera simultánea, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, es por esto que para el tratamiento contable de los bienes por valor de medio salario mínimo, la CGN emitió el instructivo No. 1 de 2015. Una vez se inicie la aplicación plena del nuevo marco normativo, a partir del 1º de enero de 2016, la CGN no va a expedir regulación especial sobre el particular y corresponderá a la entidad, señalar la política contable asumida en la preparación de su información financiera.

CONCEPTO 20152000004241 DEL 23-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedad, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos en comodatos y servidumbres

Doctora
SANDRA MILENA MONRROY

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública 2093

Directora Financiera
Gestión energética S.A ESP - GENSA S.A ESP
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 30 de enero de 2015, distinguida mediante el radicado Nro. 20155500002712, en la cual manifiesta:

“(…)

En diciembre del año 2013 el Ministerio de Minas y Energía celebró el Contrato Especial GGC 209 de 2013 con las siguientes características:

PARTES: NACION-MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA
GESTION ENERGETICASA ESP – GENSA SA ESP.

PLAZO: DIEZ AÑOS (10).

VALOR: GRATUITO

OBJETO: *Transferir por parte de la Nación-Ministerio de Minas y Energía a Gestión Energética SA ESP, el uso y el goce de los bienes constitutivos del Sistema de Generación Eléctrica de Mitú (Vaupés), para la prestación del servicio público de energía eléctrica en dicha zona del país.*

CONTABILIZACION SEGÚN NORMA ACTUAL

En la actualidad se encuentran registrados de acuerdo al instructivo 020 del 23 de febrero de 2006, emitido por la Contaduría General de la Nación, de conformidad con el numeral 3.2 Registros Contables para la Entidad Pública que recibe los bienes. Cuenta de Orden 9346 Bienes recibidos de Terceros.

CONCEPTOS FACTURADOS

GENSA SA ESP, factura mensualmente la energía generada a costos reales incurridos al distribuidor fijado previamente por el Ministerio de Minas y Energía, bajo los conceptos de Administración, Operación y Mantenimiento; más un valor de funcionamiento que comprende los costos en los que se incurre para dar cumplimiento al objeto del contrato, valor conformado por los ítems de honorarios y costos financieros.

CONSULTA

1.) *¿GENSA S.A ESP aplicando el Nuevo Marco Normativo debe reconocer en sus Estados Financieros bajo NIIF, los activos entregados en el presente contrato de comodato?*

2.) ¿ Que tratamiento contable se debe dar al terreno donde está construida la central, el contrato hace claridad en la consideración No. 11 donde aclara que pertenece a la Gran Reserva Indígena del Vaupés ?

(...)"

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

CONSIDERACIONES

Con relación a su pregunta, el Marco Conceptual del Nuevo Marco Normativo para la preparación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público contenido en la Resolución No. 414 de 2014, establece la definición y los siguientes criterios para el reconocimiento de los activos:

"(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 ACTIVOS, Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (Subrayado fuera de texto)

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. (Subrayado fuera de texto)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros. (Subrayado fuera de texto)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados. (Subrayado fuera de texto)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. (Subrayado fuera de texto)
(...)”

De igual forma el Contrato Especial No. GGC 209 de 2013, establece lo siguiente:

“(...)”

CONSIDERACIONES

11) Que las turbinas de generación, así como todo el equipo electrónico y de seguridad se encuentran instalados en la infraestructura (edificio) que conforman la MCH Mitú, el cual se considera por sí mismo un bien inmueble. No obstante el terreno sobre el cual se encuentra la mencionada instalación pertenece a la gran Reserva Indígena del Vaupés, territorio colectivo de 24 pueblos que goza de especial protección por parte del estado (...) (Subrayado fuera de texto)

CLAUSULA PRIMERA

OBJETO: Transferir por parte de la Nación – Ministerio de Minas y Energía, a Gestión Energética S.A ESP, el uso y goce de los bienes constitutivos del Sistema de Generación

Eléctrica del Mitú, relacionados en las Actas de Entrega que forman parte integral del presente contrato, así:

- a) Micro Central Hidroeléctrica de Mitú
- b) Línea de Transmisión de la MCH Mitú a la Subestación Eléctrica de Mitú
- c) Subestación Eléctrica de Mitú
- d) Central de Generación Diesel de Mitú que corresponde a la que forma parte integral del Contrato de Comodato GSA de 2008.
- e) Vehículos, maquinaria e inventarios finales MCH Mitú.

CLAUSULA QUINTA

OBLIGACIONES DE GENSA S.A ESP: En desarrollo de este contrato y por razón del uso de los bienes entregados, GENSA S.A ESP además de otras obligaciones establecidas en el presente Contrato, se compromete a:

1). Administrar, operar y mantener los bienes recibidos y relacionados en el inventario físico incluidos en las Actas (...) (Subrayado fuera de texto)

2). Tener el mayor cuidado en la conservación de los bienes entregados y responder por cualquier deterioro ocasionado por uso indebido de los bienes (...) (Subrayado fuera de texto)

4). Asumir la responsabilidad administrativa y fiscal de todas las actividades inherentes a la operación, administración y mantenimiento del sistema de Generación Eléctrica de Mitú, tales como gastos CREG – SSPD en caso que se ocasionen, ICA, Impuesto Financiero y en general todas aquellas responsabilidades que surjan (Sic) de la operación. (Subrayado fuera de texto)

6) Devolver los bienes materia de este contrato una vez transcurrido el plazo del mismo, dejando constancia en acta suscrita por las partes contratantes. (Subrayado fuera de texto)

CLAUSULA SEXTA: GARANTIAS. GENSA S.A ESP, deberá asegurar con cargo a sus propios recursos, aquellos activos aportados que sean susceptibles de ello con las siguientes pólizas (...) (Subrayado fuera de texto)

CLAUSULA OCTAVA: DESTINACION Y USO AUTORIZADO: GENSA S.A ESP, se obliga a destinar los bienes objeto del presente contrato, en la generación de energía eléctrica para el municipio de Mitú (Vaupés). (Subrayado fuera de texto)

(...)”

Por otra parte, el artículo 879 del Código Civil, establece:

“Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.”

Al respecto la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de 28 de febrero de 1936, se refirió de la siguiente manera:

“Las servidumbres se hallan inseparablemente ligadas al fondo dominante, debido a que su esencia jurídica son derechos accesorios. De ahí una servidumbre no puede ser cedida, embargada o hipotecada separadamente, como tampoco pueda destacársela del fondo dominante para ser transportada. Las servidumbres no se transmiten sino activamente con la propiedad del predio dominante y, pasivamente, con el derecho de dominio sobre el predio sirviente”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

Para efectos de la transición al nuevo marco normativo para la preparación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no capan ni administran ahorro del público contenido en la Resolución No. 414 de 2014, GENSA S.A ESP, deberá determinar conjuntamente con el Ministerio de Minas y Energía, si dentro del alcance del Contrato Especial No. GGC 209 de 2013, se configura el control pleno de los activos transferidos, entendiéndose el control bajo el contexto prescrito en el Marco Normativo expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante el Anexo de la Resolución 414 de 2014, esto es, si la Empresa puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, caso en el cual podrá reconocerlos en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo de Propiedades, planta y equipo. En caso contrario, deberá continuar revelándolos a nivel de cuentas de orden.

Ahora bien, frente al tratamiento contable del terreno en donde se encuentra construida la central, GENSA S.A ESP deberá identificar si el mecanismo mediante el cual se permite la operación de la central hidroeléctrica, conlleva al reconocimiento de un activo, evaluado bajo los parámetros señalados en los párrafos inmediatamente anteriores, en cuyo caso habrá lugar a su incorporación dentro del Grupo de Propiedades, planta y equipo, o si el hecho económico corresponde a otra figura, como bien podría ser una mera servidumbre, caso en el cual procede solamente su revelación en cuentas de orden en

caso de ser posible su estimación y hacer las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20152000008711 DEL 16-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes de uso público e históricos y culturales como activos - Propiedades, Planta y Equipo.

Doctor

JOSÉ DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ

Director Financiero de Contabilidad

Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá E.S.P

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-000880-2, de fecha 3 de marzo de 2015, en la cual manifiesta que la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá E.S.P se encuentra en proceso de implementación de la Resolución 414 de 2014 y que requiere información respecto a si los bienes de uso público (parques recreacionales, puentes-Red terrestre, y parques y ciclo vías), los cuales no le generan ingresos a la empresa, pueden reconocerse como activos considerando el potencial de servicio como parte del beneficio económico generado por estos.

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

CONSIDERACIONES

Para evaluar si los bienes de beneficio y uso público deben reconocerse como activos de la empresa, deberá considerarse la definición de activo expuesta en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (en adelante, Marco Conceptual). Dicho numeral establece lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”

Además, define los beneficios económicos futuros como:

“(…) beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, deberá considerarse lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 que define los bienes de uso público e histórico y cultural, y que describe los pasos que se deben seguir para establecer cuál debe ser su clasificación en caso de cumplir con la definición de activo expuesta anteriormente, en los siguientes términos:

“1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural

Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a) Identificar si la empresa posee bienes de uso público e histórico y cultural.

b) Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c) Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

** Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la*

prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.

** Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)*

Para los bienes que no cumplan con la definición de activo, el Marco conceptual en el apartado 6.1.1 Activos, ofrece la posibilidad de realizar la revelación en las notas a los estados financieros así:

“Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión según lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014.

CONCEPTO No. 20152000019531 DEL 23-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedad, planta y equipo. Depreciación Acumulada
	SUBTEMA	Establecimiento de bases para depreciación y vida útil en propiedad, planta y equipo

Doctora:

MARIA NOELIA JARAMILLO LONDOÑO

Antioquia – Copacabana.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el No. 20155500013772, mediante el cual manifiesta:

“Me gustaría saber si tienen estandarizados las bases y vida útiles (SIC) para la Propiedad, Planta y Equipo, para las Empresas Sociales del Estado bajo el Nuevo Marco Normativo. Como aporte. ¿No creen que si permiten que cada entidad los asigne mediante política se le puede (SIC) a ustedes perder el control?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece el conjunto de conceptos, prácticas y criterios que deben ser tenidos en cuenta en la aplicación del nuevo marco normativo contable, así:

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

Activos. Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Reconocimiento de los elementos de los estados financieros. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.” (Subrayado fuera de texto)

De la misma forma, se observa que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las bases, depreciación y vida útil de la propiedad planta y equipo establecen lo siguiente:

“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.

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 del mismo; 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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Frente a las políticas contables establecidas para las empresas sujetas al presente marco normativo contable, se establece lo siguiente:

“POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

Políticas contables. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No

obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (Subrayado fuera de texto).

Por último, es bueno señalar que los organismos de control son usuarios de la información financiera producida por las empresas, y esto lo establece el nuevo marco conceptual, así:

“USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Los organismos de control, que realizan actividades relacionadas con el control administrativo, político, fiscal y disciplinario. La información financiera de estas empresas proporciona elementos de juicio a los diferentes estamentos que, de acuerdo con su competencia, adelantan funciones de inspección, vigilancia y control.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que el nuevo marco normativo contable establecido por la Resolución No. 414 de 2014, para empresas que no cotizan en bolsa de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no pretende estandarizar comportamientos específicos de las operaciones propias de las entidades contables públicas, sino es establecer unos lineamientos, criterios, pautas y normas generales para la correcta definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de dichos elementos en los estados financieros de las empresas.

Ahora bien, frente a la determinación de la vida útil y la base que servirá de referencia para el cálculo de la depreciación de la propiedad, planta y equipo, se puede observar que el lineamiento que establece el nuevo marco normativo contable es que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia y el modelo de negocio que la empresa tenga con activos similares. Para ello, se tendrán en cuenta 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 caso de existir un cambio significativo en estas variables, la empresa deberá revisar y ajustar de ser el caso y al término de cada periodo contable la vida útil y el método de depreciación utilizado para la propiedad, planta y equipo.

En relación a las políticas contables establecidas por las empresas para determinación de la vida útil y el cálculo de la depreciación de la propiedad planta y equipo, es importante

mencionar que estas deben estar en concordancia con las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública y serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares, y solo en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de las vidas útiles y cálculo de la depreciación de su propiedad, planta y equipo, sin que ello se considere una pérdida de control por parte de la Contaduría General de la Nación o cualquier otro ente de control.

CONCEPTO No. 20152000019581 DEL 24-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014.
	TEMA	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de los Activos de Propiedades Planta y Equipo, dados de baja y que están disponibles para la venta

Doctora
MARIA ELIZABETH SALINAS BUSTOS
Asesor
Dirección Distrital de Contabilidad
Bogotá

ANTECEDENTES

“(…)

En el Marco de la Resolución 414 de 2014 e instructivo 002 de 2014, expedidos por la Contaduría General de la Nación, ¿los bienes dados de baja que están para venta se llevan como inventario?

Se precisa, que los bienes en mención no cumplen con las características de Propiedades, Planta y Equipo, dado que están para la venta y no se utilizarán en más de un periodo contable. Sin embargo, cumplen con las características de Activo, es decir, se tiene el control, el flujo de los beneficios es probable y la partida tiene un valor que puede medirse con fiabilidad.”

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 en el numeral 6 se establece:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, en el instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 con miras a la transición al nuevo Marco Normativo establece para el reconocimiento de activos lo siguiente:

“ACTIVOS

(...)

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (Subrayado fuera del texto)

Frente al Marco Normativo de la resolución 414 de 2014, en el capítulo 1 numeral 9 y numeral 10 respectivamente se define el reconocimiento para los siguientes grupos:

“9. INVENTARIOS

9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera del texto)

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (Subrayado fuera del texto)

(...)

“11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la resolución 414 de 2014 muestra los pasos para el reconocimiento de la Propiedad Planta y Equipo y los Inventarios así:

“1.1.8 Inventarios

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, los inventarios son activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tienen con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Inventarios.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

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

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los identificados en el literal a), según su naturaleza, en insumos que se van a consumir en la producción de bienes y prestación de servicios, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.

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

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

f) Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.

g) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d), con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

h) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d) con el costo de reposición, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”. (Subrayado fuera del texto)

“Propiedades, planta y equipo

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de

Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

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

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado 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 razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos". (Subrayado fuera del texto)

4.1.1. Propiedades de inversión

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

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

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:

- *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al*

porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado 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 razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Entidad debe en primera instancia, observar si los bienes dados de baja que posee cumplen con las características para ser considerados como un activo bajo el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y el Instructivo 002 incluido en dicho Marco.

En segunda instancia, la Entidad definirá usando juicios profesionales si los bienes dados de baja, que en caso de ser considerados como activos según el párrafo anterior, cumplen adicionalmente con las particularidades propias para ser clasificados como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de inversión o Inventarios, según el Marco Normativo.

Finalmente, y luego de definir que los bienes dados de baja son activos y que a su vez cumplen con las características adicionales para ser incorporados en los estados financieros, la Entidad debe seguir lo estipulado en el instructivo 002 para cada una de las clasificaciones hechas como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de Inversión o Inventarios según corresponda y cuyos pasos para su incorporación se describen en las consideraciones que se han tenido en cuenta para esta respuesta.

Si luego de realizar lo anterior dichos bienes dados de baja no cumplen los criterios para ser reconocidos como activos y al mismo tiempo, no cumplen las características y naturaleza para ser clasificados en los grupos de Propiedades planta y Equipo, Propiedades de inversión o inventarios, la Entidad revelará en sus notas cuando el conocimiento de estas partidas sea relevante para los usuarios de la información o entes de supervisión, y en un futuro, estos bienes dados de baja podrán ser reconocidos sí producto de circunstancias y sucesos posteriores llegan a cumplir los criterios para ser considerados como activos y a su vez cumplan lo dispuesto en la Norma para reconocimiento y clasificación correspondiente.

CONCEPTO No. 20152000033901 DEL 19-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento para dar de baja la cartera vencida en las empresas del sector público

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMA	Valorización de las propiedades planta y equipo

Señor
OSWALDO GARCIA GARCIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 07 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003445-2 mediante el cual manifiesta:

“Buena tarde, actualmente realizo un trabajo para la universidad sobre las NIIF para el sector público sobre las cuentas de clientes y activos fijos bajo el marco normativo de la resolución 414 de 2014, he estado adelantando el trabajo pero tengo unas dudas, las cuales espero que ustedes me puedan responder, ya que son los que emiten juicios sobre el sistema contable de las entidades públicas, las preguntas son las siguientes:

CLIENTES:

¿Se puede dar de baja cartera vencida en el sector público?, sabiendo que en las NIIF para el sector privado se puede dar de baja cartera morosa de difícil cobro sin tanto problema, pero en el sector público he investigado que dar de baja cartera puede dar cárcel por detrimento patrimonial.

¿Qué leyes me impiden dar de baja cartera en el sector público, en caso de no poderla dar de baja? y ¿Si se puede dar de baja cartera en el sector público, que leyes me dan la facultad para hacerlo?

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

¿Es necesario valorizar la propiedad, planta y equipo a valor razonable (valor de mercado actual) en el sector público, cuando el marco normativo de la resolución 414 para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, me dice que la medición inicial debe ser al costo?

Estas dudas las tengo ya que por un lado, las NIIF me dicen que la entidad debe reflejar la realidad económica, y para esto debería ir en contra vía de lo que algunas leyes colombianas dicen, por tanto, para el trabajo no sé qué poner, si obedecer las NIIF u obedecer las leyes colombianas en materia de las preguntas anteriores.

Gracias por la atención brindada y por la posible ayuda”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su primera inquietud, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro.

2.5 Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa 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.

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.

3.5 Baja en cuentas

Se dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación establece:

“[...]

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

[...]

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

[...]

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

[...]

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)

Con respecto a su segunda inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

10.2 Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;....

[...]

10.3 Medición posterior

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

[...]

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.”(

Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar desde la perspectiva de la regulación, lo siguiente:

- Las entidades públicas que presenten partidas en los grupos de Cuentas por Cobrar y Préstamos por cobrar, deberán realizar las actividades establecidas en las normas incluidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 según corresponda y que entre otras incluye:
 - Estimar y reconocer el deterioro de las partidas previamente reconocidas, cuando se configuran los elementos que proporcionan evidencia objetiva de deterioro.
 - Realizar la baja en cuentas de las partidas cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y ventajas inherentes de las mismas y no se retenga el control.

Por lo tanto, una empresa bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 podrá dar de baja las partidas relacionadas con sus Cuentas por Cobrar o Préstamos por Cobrar, luego de haber realizado las actividades anteriormente expuestas, en particular después de evaluar si continúa manteniendo el control, los riesgos y ventajas o si ya expiraron los derechos sobre dichas partidas.

Adicionalmente, la resolución 357 de 2008 establece que la entidad deberá realizar las actividades de tipo administrativo conducentes a evitar que la información contable revele algunas situaciones como:

Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Por lo anterior, una entidad debe tener documentadas sus políticas y prácticas que le permiten realizar las actividades de carácter administrativo, las cuales conllevan a realizar la depuración de las partidas contables entre ellas, el castigo de la cartera.

Ahora bien si llegaren a existir conductas atentatorias de las normas superiores de carácter fiscal, disciplinario y/o penal, regulación sobre la cual no es competente la Contaduría General de la Nación para emitir conceptos, la evaluación y proceder corresponde a las autoridades competentes según la naturaleza de la falta cometida.

- La Contaduría General de la Nación, en el anexo de su Resolución 414 de 2014 no dejó como opción el modelo de revaluación para las Propiedades, Planta y Equipo, por tanto una entidad bajo el ámbito de la citada resolución, no debe valorizar sus Propiedades, Planta y equipo, en cambio, deberá realizar la medición inicialmente al costo y posteriormente, al costo menos depreciación menos el deterioro si existe.

Lo anterior implica, que una entidad deberá realizar revisiones como mínimo al final de cada periodo contable, sobre la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de sus Propiedades, Planta y Equipo con el objetivo de determinar si existen cambios significativos y proceder de ser necesario a realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, todo esto con el fin de reflejar la realidad económica de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000035641 DEL 04-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas

SUBTEMA	Valorización y depreciación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios, de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.
----------------	---

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

Señor:
EDGAR SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 18 de agosto de 2015, presentada mediante derecho de petición, radicado con el número 2015-550-004063-2, mediante el cual solicita respuesta a los siguientes interrogantes:

“(…)

- *Ajustado a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de carácter oficial y mixto. Pregunto: ¿cuál es el procedimiento técnico de índole contable para determinar las valorizaciones de los activos de dichas E.S.P? (sic)*
- *Ajusta (sic) a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de*

carácter oficial y mixto. Pregunto: ¿cuál es el procedimiento técnico contable para determinar la depreciación de los activos de dichas E.S.P? (sic)

- *Cuál es el procedimiento técnico contable para determinar el valor patrimonial (bienes, plantas y equipos) que corresponde a las E.S.P de carácter oficial y mixto. (sic)*
- *El activo corriente (dineros, cdt, cheques, tarjetas débitos y otros) propiedades de la E.S.P de carácter oficial y mixtas regidas por el régimen de la contabilidad pública pregunto: ¿ellos hacen parte de su patrimonio? Cual fuera su respuesta agradecería su comentario. (sic)*

(...)” .

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014, establece lo siguiente:

“(...)”

Artículo 2º. Ámbito de aplicación. *El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones deben ser aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:*

- *Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).*
- *Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.*
- *Sociedades fiduciarias.*
- *Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una empresa pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).*
- *Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.*
- *Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.*
- *Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.*
- *Banco de la República*

Parágrafo 1: *Las empresas públicas distintas de las señaladas en el presente artículo en los literales del a) al h), deben aplicar lo dispuesto en la Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 señala que:

“(…)

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.*

(…)

Parágrafo 2: *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.*

(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, para dar respuesta a sus inquietudes deberá considerarse la normatividad señalada en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014:

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal a)

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“ (...)

6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (...)

(...)

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- se esperan usar durante más de un periodo.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de *propiedades, planta y equipo*, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

(...)

Medición posterior al reconocimiento

29 La entidad *elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.*

Modelo del costo

- 30 *Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.*

Modelo de revaluación

- 31 *Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)”
Definiciones

- 5 *Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:*

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado

en la fecha de medición. (...)

(...)

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

20 *Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.*

(...)

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

30 *A excepción de lo señalado en los párrafos 32A y 34, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.*

(...)

32A *La entidad puede:*

- ix. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y*
- x. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras*

*propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a)
(...)*

Modelo del valor razonable

- 33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.
- 34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.
- 35 *Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.*
(...)

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

- 53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16

hasta la disposición de las propiedades de inversión.

(...)

- 55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Modelo del costo

- 56 Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

- 6 **Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.**

(...)

Medición de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición)

- 15 **Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su**

importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

- 15A **Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución.**

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012, prescribe:

“(…)

Medición

Definición de valor razonable

- 9 *Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.*

(…)

El activo o pasivo

- 11 *Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:*

(f) la condición y localización del activo; y

(g) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

(…)

La transacción

- 15 *Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o*

transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

16 *Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:*

- *en el mercado principal del activo o pasivo; o*
- *en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.*

(...)

Participantes del mercado

22 *Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.*

(...)

El precio

24 *El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.*

(...)

Técnicas de valoración

61 *Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

Información a utilizar para aplicar las técnicas de valoración

Principios generales

67 *Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

Jerarquía del valor razonable

72 *Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel de 3).*

(...)

Datos de entrada de Nivel 1

76 *Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.*

(...)

Datos de entrada de Nivel 2

81 *Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.*

82 *Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente) el dato de entrada de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:*

5. *Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.*

6. *Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.*

7. Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:
- tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;
 - volatilidades implícitas; y
 - Diferenciales de crédito.
8. *Datos de entrada corroboradas por el mercado.*
- 83 Los ajustes a datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:
- d. la condición y localización del activo;
 - e. la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (...);
 - f. el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada.
- 84 Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.
- (...)

Datos de entrada de Nivel 3

- 86 *Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.*
- 87 *Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable permanece el mismo, es decir un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Por ello, los datos*

de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.

- 89 Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal a)

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

(…)

2.34 *Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.*

- *Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición (...)*
- ***Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de*

independencia mutua.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, dispuesta en el anexo del Decreto de 3022 de 2013 establece:

“(…)

Valor razonable

11.27 *El párrafo 11.14(c) (i) requiere la medición de una inversión en acciones ordinarias o preferentes al valor razonable si se puede medir éste con fiabilidad. Una entidad utilizará la siguiente jerarquía para estimar el valor razonable de las acciones:*

- a) *La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.*
- b) *Si los precios cotizados no están disponibles, el precio de una transacción reciente para un activo idéntico suministra evidencia del valor razonable en la medida en que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas ni haya transcurrido un periodo de tiempo significativo desde el momento en que la transacción tuvo lugar. Si la entidad puede demostrar que el precio de la última transacción no es una buena estimación del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente), se ajustará ese precio.*
- c) *Si el mercado para el activo no es activo y las transacciones recientes de un activo idéntico por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando una técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.*

Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 12, Sección 14, Sección 15 y Sección 16 Propiedades de Inversión. Al aplicar esa guía a los activos tratados en esas secciones, la referencia a acciones ordinarias o preferentes en este párrafo debe interpretarse que incluye los tipos de activos tratados en esas secciones.

Técnica de Valoración

11.28 Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, el flujos de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes en el mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.

22.29 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una técnica de valoración que utilice en mayor medida posible datos de mercado y minimice todo lo posible la utilización de datos determinados por la entidad. Se puede esperar que una técnica de valoración lleque a una estimación fiable del valor razonable si

22.30

- a) refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo, y
- b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad riesgo inherentes al activo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(…)

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un **arrendamiento financiero** para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o
- b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(...)

Medición en el reconocimiento inicial

16.5 Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en reconocimiento inicial. (...)

Medición posterior al reconocimiento

16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013 prescribe lo siguiente:

“(...)”

Alcance

17.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado**. La Sección 16, Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

a. Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

d. se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y

e. se esperan usar durante más de un periodo.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

17.9 Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo el momento del reconocimiento inicial.

(...)

Medición posterior al reconocimiento inicial

17.15 Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal a)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(...)

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

(...)

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, son los siguientes:

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(…)

10.2 Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (…)

(…)

10.3 Medición posterior

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

(…)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se

reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

11.2 Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo (...)

(...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal b)

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“(...)

6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

El valor residual de un activo es el importe 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.

Vida útil es:

- el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

(...)

Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

(...)

Método de depreciación

60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)

Modelo del valor razonable

33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo

- del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.
- 34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.
- 35 Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

(...)

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

- 53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

(...)

- 55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad

comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Modelo del costo

56 *Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

25 *La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal b)

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(...)”

Medición posterior al reconocimiento

16.7 *Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013 prescribe lo siguiente:

“(…)”

Importe depreciable y periodo de depreciación

17.18 *Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.*

17.19 *Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos, indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil.*

(…)

17.21 *Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:*

- a. *La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.*
- b. *El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el, grado de cuidado y conservación mientras el*

activo no está siendo utilizado.

- 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.*
- d. *Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.*

Método de depreciación

17.22 *Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal b)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(…)

10.3 Medición posterior

(…)

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

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

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener del mismo. 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 los mismos. 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 se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios. 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.

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 del mismo; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

La 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 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 empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo, caso en el cual se aplicará lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los mismos criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal d)

El Marco Conceptual para la Información Financiera establecido en el anexo al Decreto 2784 de 2012 establece lo siguiente:

“(...)

Los elementos de los estados financieros

(...)

Situación financiera

- 4.4 *Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:*
5. *Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.*
 6. *Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.*
 7. *Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.*

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal d)

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

Situación financiera

2.15 *La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el **estado de situación financiera**.*

Estos se definen como sigue:

- 3 Un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- 4 Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- 5 **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal d)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. (...)

(...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

6.1.3 Patrimonio

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar respuesta a sus interrogantes, precisando que no existe una regulación expresa para las Empresas de servicios públicos, desde la perspectiva de la regulación genérica contenida en los marcos normativos adoptados mediante las Resoluciones 743 de 2013 y 414 de 2014 emitidas por la Contaduría General de la Nación según aplique, se concluye que:

i. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Las empresas de servicios públicos sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión o Activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios.

Para efectos de reconocer un incremento en el valor de los activos clasificados como Propiedades, planta y equipo; deberá considerarse en primer lugar, que la empresa haya elegido como política contable el modelo de revaluación, de conformidad con el párrafo 29 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Si la empresa ha elegido el modelo de revaluación como política contable para medir sus Propiedades, planta y equipo, utilizará el valor razonable de los activos, tras su reconocimiento inicial, y le restará la depreciación acumulada y el importe acumulado

de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido, conforme a lo dispuesto en el párrafo 31 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 2784 de 2012.

Para el cálculo del valor razonable de los activos, la empresa de servicios públicos utilizará la jerarquía del valor razonable establecida en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012, y en todos los casos, las técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa siguiendo los parámetros establecidos en dicha norma, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Para el caso de los activos clasificados por la empresa como Propiedades de inversión; el reconocimiento de un incremento de valor sólo procederá cuando la empresa haya elegido como política contable el modelo del valor razonable, de conformidad con el párrafo 30 de la NIC 40 – Propiedades, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Al igual que en el caso de las Propiedades, planta y equipo, el valor razonable de las Propiedades de inversión deberá ser calculado utilizando técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa con observancia a lo estipulado en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, prevista en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

De conformidad con la NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012, las empresas medirán los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, y los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución. En consecuencia, deberá aplicar la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012 para efectos de definir y desarrollar la técnica de valoración que le permita determinar dicho valor, concediendo la prioridad más alta a los precios cotizados en mercados activos para activos idénticos y sin ajustar y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, hayan optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos,

que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

De conformidad con el párrafo 17.15 de la sección 17 – Propiedades, planta y equipo incluida en el anexo del Decreto 3022 de 2013, todos los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

Por su parte, el párrafo 16.7 de la sección 16 – Propiedades de inversión prevista en el anexo del Decreto 3022 de 2013, establece que los activos clasificados en esta categoría podrán medirse al valor razonable tras su reconocimiento inicial, si este valor puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, utilizando como guía para su cálculo, los párrafos 11.27 a 11.32 de la sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, contenida en el anexo del citado decreto.

Para las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que deban aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

Los activos que sean clasificados en estas categorías, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

j. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Para depreciar los activos clasificados como propiedades, planta y equipo de una empresa de servicios públicos sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, deberá considerarse, el importe depreciable que corresponde al costo del activo

o al importe que lo haya sustituido menos el valor residual de dicho activo, siendo este último el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, suponiendo que el activo ya ha alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Definido el importe depreciable, la empresa definirá la vida útil del activo entendida como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Con observancia a la vida útil del activo, la empresa seleccionará el método de depreciación que le permita distribuir sistemáticamente su importe depreciable, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa de los beneficios económicos generados por el activo.

Cabe señalar que el método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al final de cada periodo contable y, si existe algún cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, deberá cambiarse para reflejar el nuevo patrón.

En relación con los activos clasificados como propiedades de inversión, se depreciarán; siempre y cuando, la empresa haya elegido el modelo del costo como política contable para la medición posterior al reconocimiento, y en cuyo caso deberá contemplar las mismas consideraciones para el cálculo de la depreciación de las propiedades, planta y equipo.

Por su parte, los activos clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, no serán objeto de depreciación ni de amortización.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013

Una empresa de servicios públicos que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, que haya optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, depreciará sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, distribuyendo el importe depreciable del activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Lo anterior, teniendo en cuenta que el importe depreciable, corresponde al costo del activo o el importe que lo haya sustituido menos su valor residual, y que éste último es el importe estimado que la empresa podría obtener en

el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Así mismo, deberá considerarse que la vida útil corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Definido lo anterior, la empresa seleccionará el método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.

Por otro lado, los activos clasificados como propiedades de inversión y cuyo valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, no serán objeto de depreciación ni de amortización, mientras que los activos clasificados como propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se depreciarán tomando como referente el procedimiento estipulado para las propiedades, planta y equipo.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014

Una empresa de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que deba aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, depreciará tanto sus activos clasificados en propiedades, planta y equipo como sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo estipulado en la norma de propiedades, planta y equipo.

Para el efecto, la depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil, considerando que el valor residual es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil y que 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 del mismo.

Definido lo anterior, 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 del activo.

- k. En relación con su inquietud sobre el valor patrimonial de los activos de las empresas de servicios públicos, se hace necesario que se remita a este Despacho una mayor contextualización del asunto en cuestión; para así poder emitir una respuesta clara y concisa sobre el tema.

La información mencionada deberá ser enviada al correo electrónico contactenos@contaduria.gov.co o a las instalaciones del Contaduría General de la Nación en Bogotá D.C., Calle 95 No. 15-56, Código Postal: 110221.

- l. Respecto al interrogante sobre si los activos corrientes de las empresas de servicios públicos hacen parte de su patrimonio; y en el que se colocan como ejemplos de activo corriente, los dineros, los cdt, los cheques, las tarjetas débito y otros, debe aclararse que las tarjetas débito son mecanismos que facilitan el acceso a los servicios financieros que ofrece la banca y no debe catalogarse como activo.

Aclarado lo anterior, y con el propósito de dar respuesta a su inquietud, es necesario precisar que los marcos normativos establecidos en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014, coinciden en definir al patrimonio como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

En consecuencia, el activo corriente de las empresas de servicios públicos hace parte de la masa de recursos que se deben contemplar para posteriormente restarle las obligaciones asociadas a estos recursos y poder así determinar su patrimonio.

CONCEPTO No. 20152000036031 DEL 10-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Pertinencia para usar los avalúos técnicos de las Propiedades, planta y equipo para el cálculo del deterioro

Doctora
GLADYS MEJÍA GUERRERO
Líder Contabilidad
Electrificadora del Meta

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública 2154

Me refiero a su consulta radicada el 27 de julio de 2015, con el número 2015-550-003664-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo doctora Miriam:

De acuerdo a la capacitación dictada por la Contaduría General de la Nación en la ciudad Villavicencio, en la semana del 16 al 20 de marzo de 2015 y al estudio del módulo 10 de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PPE) del Marco Normativo Resolución 414 de 2014, nos surge la siguiente inquietud que exponemos a continuación:

En medición posterior de la PPE según el Marco Normativo en mención se debe determinar el Deterioro de una propiedad, planta y equipo para su posterior reconocimiento, si hay lugar a ello, como mínimo al final del periodo contable. Indica la norma que existe deterioro cuando su valor en libros supere su valor recuperable, siendo el valor recuperable el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Ahora bien, con el marco normativo actual, es decir, Régimen de Contabilidad Pública— resolución 354 de 2007; el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en su numeral 18. Actualización indica que “... El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumar la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico...”

De acuerdo a lo anterior a la Electrificadora del Meta le surge la inquietud de si puede seguir utilizando el AVALUO TÉCNICO para determinar el Valor Recuperable que me indica si debo o no registrar pérdida por deterioro bajo el marco normativo de la resolución 414 de 2014, considerando el volumen de activos que manejan las entidades de servicios públicos domiciliarios.”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su primera inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

[...]

Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

Para la medición del valor razonable, la empresa tendrá en cuenta las características del activo o del pasivo que son tenidas en cuenta por los participantes del mercado a la hora de fijar su precio, como la condición y localización del activo y restricciones, si las hay, sobre la venta o uso del activo. En consecuencia, si la ubicación es una característica del activo, el valor razonable se ajustará por los costos de transporte en los que se incurriría para llevar el activo hasta el mercado principal. En todo caso, los costos de transacción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor razonable.” (Subrayado fuera del texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3 Medición posterior

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

[...]

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de a) las propiedades, planta y equipo; b) las propiedades de inversión; c) los activos intangibles; d) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en sus respectivas normas.

16.2 Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

16.4 Medición del Valor Recuperable

En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16.4.1 Valor razonable menos los costos de disposición

El valor razonable se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de disposición. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

16.4.2 Valor en uso

El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y

b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La norma de Deterioro del Valor de los Activos establece el proceso que deben seguir las empresas para medir el deterioro, partiendo de la comparación del valor en libros de un activo o un grupo de activos pertenecientes a una unidad generadora de efectivo y su valor recuperable.

Para efectos de establecer el valor recuperable, la norma muestra el proceso que se debe seguir, consistiendo éste en tomar el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor de uso del activo o grupo de activos que pertenecen a una unidad generadora de efectivo; estableciendo los criterios de medición pertinentes para cada uno de los valores.

Para el caso de su consulta, la Electrificadora del Meta tendrá que evaluar si el avalúo técnico del activo cumple con los criterios para ser un valor razonable según lo establecido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014.

Por lo tanto, la Electrificadora del Meta deberá analizar entre otros criterios, si el valor del avalúo técnico de un activo equivale al precio que recibiría en caso de venderlo, si existen transacciones de mercado en periodos anteriores para el activo basados en un precio provisto por avalúo técnico y si dicho avalúo técnico recoge las características del activo que en el momento de venderse tendrían en cuenta los compradores en el mercado para fijar el precio como son: la condición, localización o restricciones sobre su uso.

Si resultado de la evaluación, el avalúo técnico cumple los criterios, éste valor servirá como base de comparación con el valor de uso del activo, para así determinar finalmente el respectivo valor recuperable de acuerdo a lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

CONCEPTO No. 20152000037381 DEL 01-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMA	Manejo contable para los comodatos que involucran edificios y terrenos

Señor
 JHON JAIRO CARRASCAL CARRASCAL
 Consultor Senior
 Audit One Financial Advisors S.A.S.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004121-2 mediante la cual manifiesta:

“Me dirijo a ustedes muy respetuosamente, para solicitar una aclaración respecto al tema de comodatos, de acuerdo a que el nuevo Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no menciona este tema.

Quisiera nos explicaran cual sería el tratamiento para los terrenos y edificaciones entregadas en comodatos.

Por todo lo anterior quisiera me asesoren o aclaren, sobre este tema específico, agradezco su colaboración.”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

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

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

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

[...]

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la

elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado. (Subrayado fuera de texto)

11.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad de inversión sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

13. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1 Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo 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.

[...]

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

[...]

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

[...]

2.2 Medición

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

Adicionalmente, el Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. *El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.*

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. *El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.*

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. *El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.*

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

- 1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.*
- 2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.*
- 3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.*
- 4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

El tratamiento contable de los comodatos no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar

criterios en función de la tipología de los actos jurídicos, sino de la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

En coherencia con el principio de esencia sobre forma, las empresas reconocerán los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, una empresa deberá evaluar con base en lo establecido en cada uno de los contratos de comodato que posea, si los hechos económicos inmersos en ellos, configuran bienes que cumplan con las características para ser reconocidos en sus estados financieros como activos, para lo cual la empresa determinará si estos bienes le generarán en un futuro beneficios económicos y puede establecer una medición fiable de los mismos identificando simultáneamente si los riesgos y ventajas que surjan de las condiciones pactadas en el contrato de comodato, le otorgan el control sobre estos bienes.

Si como resultado de la evaluación, estos bienes cumplen con las características para su reconocimiento como activos de acuerdo con los criterios expresados en el párrafo inmediatamente anterior, la empresa procederá a clasificarlos en cada uno de los grupos correspondientes dependiendo del propósito de uso establecido por ella y los valores por los cuales se reconocerán en la medición inicial se establecen conforme a la norma de Subvenciones.

En consecuencia, se reconocerán como Propiedades, Planta y Equipo si la empresa los empleará en la producción y comercialización de bienes, en la prestación de servicios, para propósitos administrativos o para generar ingresos producto de su arrendamiento en el caso de los bienes muebles; o como Propiedades de Inversión si se trata de bienes inmuebles que se destinen a generar rentas.

De conformidad con la norma de Subvenciones, en las situaciones en las cuales una empresa recibe un activo no monetario sin contraprestación alguna o con contraprestación simbólica, la empresa lo reconocerá por el valor razonable del activo recibido o a falta de éste por su costo de reposición, en caso de no poder establecer alguna de las anteriores mediciones, se registrarán por el valor en libros que tenía dicho activo en los libros de la entidad que entrega el bien.

Si el resultado de la evaluación evidencia que los bienes inmersos en los contratos de comodatos no cumplen las características para ser reconocidos como activos, la empresa evaluará si se encuentra frente a un hecho económico que involucra un arrendamiento de tipo operativo. Para esto determinará entre otros, si el plazo del comodato es por un periodo sustancialmente inferior a la vida económica del bien, no se transfieren los bienes al final del plazo del comodato, la empresa no tiene la capacidad de prorrogar de manera unilateral el plazo del contrato, con el propósito de establecer con claridad que no le han

sido traspasados los riesgos y ventajas de los bienes en el contrato de comodato. Si se determina que el hecho es un arrendamiento operativo, la empresa estimará los desembolsos que tendría que realizar en el mercado, para alquilar los bienes que le están siendo entregados a través de dicho contrato y registrará en una cuenta del ingreso, a título de subvención para suplir costos y gastos en el mismo periodo en que se causaría el gasto por arrendamiento.

Si luego de realizar las actividades descritas anteriormente, una empresa no puede caracterizar los bienes como activos ni puede identificar que se encuentra frente a un arrendamiento de tipo operativo, según las Normas y el Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, la empresa no podrá realizar ningún tipo de reconocimiento en sus Estados Financieros, caso en el cual, deberá revelar en sus notas, los bienes que surgen de los contratos de comodato y que no pueden reconocerse en los Estados Financieros, si considera que esta información es relevante para los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20152000038791 DEL 16-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los terrenos pendientes de legalizar, según lo previsto por la Resolución 414 de 2014

Doctora:

SUSANA VALDERRAMA FORERO

Contadora

Hospital Universitario – Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta – ESE

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500044952, mediante la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable previsto por la Resolución 414 de 2014 para la legalización de la propiedad, planta y equipo, así:

“(…)

Teniendo en cuenta el Nuevo Marco Normativo, donde para reconocer un activo no es necesario tener la titularidad del bien ¿debe el hospital Universitario Centro Dermatológico

Federico Lleras E.S.E reconocer dentro del estado de situación financiera de apertura (es sus propiedades planta y equipo) el Lote No. 04, a un valor de mercado como costo atribuido aceptado por las Nuevas Disposiciones Normativas; partiendo de la situación expuesta anteriormente?

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

4 PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.

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.

63) ACTIVOS

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo, si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo. Por ello, la empresa deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que conforman el nuevo marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información (...)"

1.1.1 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable

(...)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes (...)

- *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 o al costo de reposición depreciado determinado 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 razonable 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 anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que el Hospital Universitario – Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, como conocedores de su cometido estatal, debe realizar un análisis y evaluación exhaustiva al interior de la entidad dependiendo de sus particularidades específicas, que le permitan determinar y garantizar que el Lote No. 4 en donde funcionan sus instalaciones desde el año 1934, cumple con los criterios, parámetros y actividades establecidos en el nuevo marco normativo de información financiera de la Resolución 414 de 2014 y su Instructivo No. 002, para ser reconocidos como activos dentro de los estados financieros del Hospital.

En este orden de ideas, es muy importante señalar que la Contaduría General de la Nación dentro del proceso de apoyo para la convergencia hacia el nuevo marco normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, emitió el Instructivo No. 002, con el cual se señalaron las diferentes actividades que deben seguir las entidades contables públicas a fin de orientarlas en la etapa de transición. Estas actividades pueden llevar al Hospital 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.

Ahora bien, con el ánimo de establecer los criterios y pautas que debe aplicar el Hospital para definir si el lote No. 4 cumple con la definición de activo y ser incluido en el estado de situación financiera de apertura; es necesario tener en cuenta que según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad contable pública pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una vez definido si el Lote No. 4 cumple con los criterios para su reconocimiento en los estados financieros del Hospital, se procederá a clasificarlo dentro de la categoría de Propiedad, planta y equipo y es procedente aplicar un valor atribuido que puede ser alguna de las alternativas previstas en el literal d) del numeral 1.1.1. Propiedades, planta y equipo del Instructivo Nro. 2 de 2014 expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000039231 DEL 21-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – Propiedades de inversión Otros activos – Activos intangibles Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable por parte de una empresa sujeta al ámbito de la Resolución 414 de 2014, respecto a los activos fijos recibidos de una entidad territorial mediante la suscripción de un convenio o un contrato interadministrativo.

Señor:
Diego García

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 3 de agosto de 2015, radicado con el número 2015-550-003861-2, en la cual manifiesta:

“(…)

Asistí al IX Congreso de Contabilidad Pública realizado en la ciudad de Cartagena el pasado mes de julio y quisiera su orientación sobre dos puntos específicos, uno técnico y otro general.

1. En la existencia de activos fijos recibidos por una entidad a la cual le aplica la resolución 414, de parte de una entidad territorial mediante la suscripción de un contrato de aportes bajo condición, donde el mantenimiento corre por cuenta de la entidad que recibe y la reposición de algunos activos están ligados a la ejecución de convenios interadministrativos para la contratación de las obras; tales activos recibidos deben ser reconocidos como activos de la entidad que recibe de conformidad con lo establecido en el último párrafo del numeral 10.2 de la norma aplicable para propiedad, planta y equipo:

‘Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea rectamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle’. (sic) ¿Se debe reconocer como activo estos bienes recibidos?

2. En el evento en Cartagena, pregunté a algunas niñas de la organización del evento que si era posible solicitar tanto el diploma como el certificado de asistencia de forma virtual y me dijeron que sí, por favor me indican el proceso a seguir? (sic)

(...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo, las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que produzca productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

10.2 Medición inicial

(…)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(…)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

11.2 Medición inicial

Cuando se adquiera una propiedad de inversión sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos.*
- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.*
- *Los mayores valores originados en la administración de los recursos.
(...)” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

En relación con su primera inquietud y de conformidad con las anteriores consideraciones, la empresa que recibe los activos fijos de la entidad territorial, debe analizar las cláusulas establecidas en el convenio o en el contrato interadministrativo, con el propósito de reconocer los hechos económicos atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Con base en el análisis efectuado, la empresa reconocerá en sus estados financieros los activos fijos entregados por la entidad territorial, si y sólo si, cumplen con la definición de activo prevista en el marco conceptual previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014; es decir, que sean recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

Para el efecto, la empresa evaluará si tiene el control de los activos fijos recibidos; esto es, que pueda entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras

personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

Si como resultado de esta evaluación, se concluye que los activos fijos recibidos, cumplen con la definición de activo contemplada en el marco conceptual de la Resolución 414 de 2014, la empresa los clasificará atendiendo sus características, su finalidad y los condicionamientos expuestos en el convenio o en el contrato interadministrativo.

Vale la pena señalar, que sólo se reconocerán como Propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos, que no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, por consiguiente, si los activos fijos recibidos de la entidad territorial, además de cumplir con la definición de activo, cumplen con la definición de Propiedades, planta y equipo, la entidad podrá clasificarlos de esta manera. En este caso, cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones.

Ahora bien, la empresa debe realizar los juicios profesionales pertinentes con observancia a las cláusulas del convenio o del contrato interadministrativo, para descartar que el hecho económico objeto de la consulta, deba ser clasificado, entre otros, como Propiedades de inversión, Recursos administrados en nombre de terceros, o como un activo intangible por el derecho o la licencia para explotar la operación de los activos fijos recibidos de la entidad territorial.

Respecto a la segunda inquietud, relacionada con el proceso a seguir para solicitar el diploma y el certificado de asistencia al IX Congreso de Contabilidad Pública realizado en la ciudad de Cartagena los días 15, 16 y 17 de julio de 2015, estamos comunicando su solicitud a la Dra. Allison Cristina Marín, en su calidad de supervisora del contrato celebrado con el operador de logística.

CONCEPTO No. 20152000040011 DEL 21-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Cuentas y subcuentas para el reconocimiento depreciación y deterioro de equipos eléctricos, mecánicos y electro mecánicos

Doctor
 Javier Antonio Villegas Zapata
 Profesional 1 de Gestión Contable
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada
 Metro de Medellín Ltda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004460-2 en la cual manifiesta:

“..., de acuerdo con lo conversado telefónicamente el día de ayer confirmamos la inquietud que tenemos en relación con la cuenta de propiedades, planta y equipo — otra maquinaria y equipo:

En la cuenta 165590 — otra maquinaria y equipo a 31 de diciembre de 2014 tenemos registrados activos por \$348.934.842.382,14, discriminados así:

<i>Cuenta</i>	<i>Concepto</i>	<i>Valor en pesos</i>
<i>1655900100</i>	<i>Equipos Eléctricos</i>	<i>\$161.314.533.812,27</i>
<i>1655900200</i>	<i>Equipos Mecánicos</i>	<i>92.339.309.644,96</i>
<i>1655900300</i>	<i>Equipos Electro Mecánicos</i>	<i>95.280.998.924,91</i>
	<i>Total</i>	<i>348.934.842.382,14</i>

A continuación presentamos una definición de dichos activos:

Equipo eléctrico: *Todo elemento, sistema o dispositivo que utilice la energía eléctrica, en sus diferentes intensidades, para su funcionamiento.*

Equipo Mecánico: *Todo elemento o sistema que realiza un esfuerzo mecánico para su funcionamiento, normalmente transforma o transmite el movimiento el cual usa como fuerza o energía.*

Equipo Electromecánico: *Todo elemento, sistema o dispositivo que utiliza en conjunto la energía eléctrica y la mecánica para su funcionamiento.*

Bajo la nueva normatividad las cuentas para propiedades, planta y equipo no se modificaron, en la actualidad nos encontramos en el proceso de implementación de las normas internacionales de información financiera con la respectiva homologación de los catálogos de cuentas; como los valores registrados en la cuenta 165590 son muy representativos, solicitamos que para los mismos se estudie la posibilidad de abrir cuentas para los conceptos detallados anteriormente.

La depreciación de la cuenta 165590 se lleva por la cuenta 168504-maquinaria y equipo, el nuevo catálogo general de cuentas bajo normas internacionales los códigos contables que se utilizarían son:

Cuenta 165590 — otra maquinaria y equipo

Cuenta 168504 — Maquinaria y equipo (depreciación acumulada)

Cuenta 169508 — Maquinaria y equipo (Deterioro Acumulado)

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, definido por medio de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“1675 EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN

Representa el valor de los equipos de transporte aéreo, terrestre, férreo, marítimo y fluvial, así como los equipos de tracción y elevación, que se emplean para la producción de bienes, la prestación de servicios y el apoyo a la gestión administrativa.

1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1695 DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El Metro de Medellín debe utilizar bajo Resolución 414 de 2014, las siguientes Cuentas y subcuentas para el reconocimiento depreciación y deterioro de equipos eléctricos, mecánicos y electro mecánicos: 167502 — Terrestre, 168508— Equipos de transporte, tracción y elevación, , 169508 — Maquinaria y equipo, de las cuentas 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Para efectos de clasificar con los criterios por usted mencionados en su comunicación, deberán efectuarse las desagregaciones pertinentes a nivel de auxiliares.

CONCEPTO No. 20152000044521 DEL 01-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura proveniente de la ejecución de recursos de Cofinanciación del Sistema Integrado de Transporte Masivo – Transmetro S.A.

Doctor:
GUSTAVO ROCHA PARRA
Subgerente Administrativo y Financiero
Transmetro S.A.
Barraquilla.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500049572, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable del saldo de la cuenta 3265-Recursos de Cofinanciación por valor de \$53.277.144.653, el cual refleja la inversión efectuada por el Distrito de Barranquilla como recursos entregados para el “Fortalecimiento Patrimonial que no constituyen aportes de capital” y ejecutados en desarrollo del convenio de cofinanciación suscrito entre Transmetro en su calidad de ente gestor, el Distrito de Barranquilla y la Nación, para la financiación del Sistema Integrado de Transporte Masivo (SITM) del Área Metropolitana de Barranquilla, así:

“(…)

*Uno de los puntos estudiados por nuestros asesores externos en este proceso de adopción (...), está relacionado con la cuenta **3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN**, la cual registra un saldo en nuestros estados financieros de corte de diciembre de 2014 de **\$53.277.144.653**. Este saldo refleja la inversión efectuada por el Distrito de Barranquilla como recursos entregados para el “Fortalecimiento Patrimonial que no constituyen aportes de capital” y que están amparados en el convenio de cofinanciación suscrito entre el ente gestor, ente territorial y la Nación, ello en aplicación al concepto emitido por ustedes de referencia CGN-20142000017601 de fecha 27 de junio de 2014. Esta cuenta al no quedar contemplado en el CATALOGO GENERAL DE CUENTAS de la Resolución 139 de marzo de 2015 no podrá ser objeto de **Reclasificaciones por convergencia**, tampoco podrá ser objeto de **Ajustes por Convergencia** por no tener las condiciones para ser registrada como “Subvenciones del gobierno”. Por lo anterior solicitamos nos instruya sobre la manera correcta de contabilizar, reclasificar o ajustar el valor correspondiente al saldo de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN (...)*”

CONSIDERACIONES

Con el fin de atender su consulta, es necesario revisar lo contemplado por la Constitución y la Ley para el financiamiento del Sistema de Servicio Público Urbano – SITM, la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación en esta mismo materia y los criterios establecidos en la Resolución 414 de 2014 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos, así:

El artículo 2 de la Ley 310 de 1996, frente a la cofinanciación del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte masivo de Pasajeros, señala:

“(…)

La nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros (SITM) (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 63 de la Constitución Política Colombiana, señalo qué bienes son considerados de uso público y sus principales características, así:

(...)”

Artículo 63. Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables (...)
(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Corte Constitucional mediante sentencia T-572 del 9 de diciembre de 1994, preciso las características de los bienes de uso público, en los siguientes términos:

(...)”

Características - Bienes de uso público. Pueden ser por naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, y por encontrarse fuera del comercio, ser imprescriptibles e inembargables.

Están definidos en la ley como aquellos que “su uso pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio (...)

(...)

- a) Inalienables: significa que no se pueden negociar, esto es, vender, donar, permutar, etc.*
- b) Inembargables: esta característica se desprende de la anterior, pues los bienes de las entidades administrativas no pueden ser objeto de gravámenes hipotecarios, embargos o apremios.*
- c) Imprescriptibles: la defensa de la integridad del dominio público frente a usurpaciones de los particulares, que, aplicándoles el régimen común, terminarían por imponerse por el transcurso del tiempo, se ha intentado encontrar, en todas las épocas, con la formulación del dogma de la imprescriptibilidad de tales bienes. Es contrario a la lógica que bienes que están destinados al uso público de los habitantes puedan ser asiento de derechos privados, es decir, que al lado del uso público pueda prosperar la propiedad particular de alguno o algunos de los asociados (...)* (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, la Corte Constitucional mediante sentencia C-183/03 del 4 de marzo de 2003, señaló quien es el titular de los bienes de uso público, así:

(...)”

La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución (...) (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación bajo el número, CGN-20142000017601 del 27 de junio de 2014, se precisaron algunos aspectos relacionados con el Convenio de Cofinanciación suscrito entre la Nación, el Distrito de Barranquilla y Transmetro S.A, para la financiación del proyecto del SITM, así:

(...)”

Objeto. *El presente Convenio de Cofinanciación tiene por objeto definir los montos que la Nación y el Distrito aportarán para la financiación del proyecto del SITM, las vigencias fiscales en las cuales deberán realizarse dichos aportes y las condiciones bajo las cuales deben realizarse los correspondientes desembolsos (...)*

Cláusula 4. Reglas relativas a los aportes de la Nación. *(a) Los recursos que aportará la Nación (...) se entregarán a Transmetro, como entidad titular del SITM, a través del encargo fiduciario que deberá constituir Transmetro para tal efecto, conforme a lo establecido en la presente cláusula y se destinarán exclusivamente a la financiación del Proyecto SITM (...)*

Para efectos de la construcción de los componentes de infraestructura (...) Transmetro actuará como pagador (...)

7.3 Obligaciones especiales de Transmetro. *(a) Administrar, y ejecutar los recursos aportados por la Nación y el Distrito en los términos del presente Convenio, de acuerdo a las normas legales vigentes (...)*

(...) En concepto jurídico expedido por la Subdirección jurídica el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para aclarar el carácter de los recursos entregados por la Nación a la financiación de los SITM, en el aparte relacionado con el contexto jurídico de los convenios de cofinanciación señalo: que “(...) Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo, se estableció como instrumento jurídico el Convenio de cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo (...)”

(...) Por su parte, el numeral 2 de la exposición de las Conclusiones del mencionado concepto, señalo: “(...) De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM, son las Entidades Territoriales constituyéndose éstas en titulares de las obras. El ente gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha

recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la constitución de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos de la Nación, sin perjuicio que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual de la información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, señala y establece los principales atributos y características cualitativas de la información financiera de propósito general que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y medición de los activos dentro del estado de situación financiera, así:

(...)"

Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información (...)

CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad (...)

Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)

Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación (...)" (Subrayado por fuera de texto)

"(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros.

6.1.1 Activos. Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (...)

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la

propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo (...)

(...) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción (...)

(...) Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa (...)

(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)

(...) **6.2.1 Reconocimiento de activos.** Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, puede sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dentro del contexto normativo citado y teniendo en cuenta las consideraciones expuestas anteriormente; se hace necesario señalar que la información financiera y contable de Transmetro S.A, debe atender las características cualitativas de la información contable pública previstas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública; esto es; que la información financiera refleje de forma razonable la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad registrando la totalidad de los hechos

económicos, financieros, sociales y ambientales siguiendo los lineamientos previstos por la Resolución 414 de 2014 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos.

Ahora bien, frente a la inquietud de establecer el tratamiento contable que debe dar Transmetro S.A, al saldo de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, dentro del proceso de elaboración del primer Estado de Situación Financiera (ESFA) siguiendo las pautas del nuevo marco normativo de la Resolución 414 de 2014; este Despacho se permite concluir que Transmetro S.A, debe realizar un estudio conjunto con el ente territorial, que le permita establecer si la inversión en infraestructura realizada por el Distrito de Barranquilla, la cual fue recibida y registrada en los estados financieros de Transmetro como recursos de cofinanciación en la cuenta contable “3265”, pueden incluirse o no de los estados financieros del Gestor, en consideración al cumplimiento de los criterios para su reconocimiento contable previsto en el nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 de 2014.

El estudio a realizar para determinar si la inversión en infraestructura debe ser incluida o excluida de los estados financieros de Transmetro, debe partir de diferentes análisis y juicios profesionales para establecer si se ejerce control sobre dicha infraestructura y si se cumplen los criterios para el reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, así como la viabilidad desde las perspectivas de las normas que configuran el ordenamiento superior que rigen para este tipo de infraestructura. Frente a esto, es importante, mencionar que una entidad contable pública reconoce un activo dentro de sus estados financieros cuando controla el recurso, es decir que puede decidir el propósito para el cual se destina esa infraestructura, prohíbe el acceso de terceras personas, asume los riesgos asociados con dichos activos, obtiene sustancialmente los beneficios económicos que se esperan fluyan de la propiedad y el valor de la misma se puede medir con fiabilidad.

Si luego de realizar estos análisis, se encuentra que Transmetro S.A, ejerce control sobre la infraestructura del SITM, procederá a mantener dichos activos en los estados financieros como Propiedad, Planta y Equipo con su contrapartida en el patrimonio. En tal caso, reclasificará la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

En caso de determinarse la no existencia de control sobre dichos bienes y/o el no cumplimiento de los criterios para su reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, la entidad procederá a realizar una conciliación integral del proyecto para determinar si bajo estas circunstancias existen partidas que a la luz de los nuevos criterios incorporados con ocasión del cambio normativo, se requiere alguna reclasificación a título de pasivos. Posteriormente realizará el ajuste contable para eliminar todos los saldos que conforman el valor en libros de la infraestructura de los estados financieros de Transmetro S.A, contra la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION y

llevarse un control del proyecto en cuentas de orden con su respectiva revelación en las notas a los estados financieros y adicionalmente el saldo la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, se reclasificará a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

CONCEPTO No. 20152000044741 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

Doctor
WILMER SÁNCHEZ ÁLVAREZ
Gerente
Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S. E.S.P.
Sonsón Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 24 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004640-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo,

LA EMPRESA AGUAS DEL PÁRAMO DE SONSÓN SAS ESP, identificada con NIT 900673469-2 recibió del municipio de Sonsón, en calidad de USUFRUCTO, sin contraprestación bienes inmuebles representados en plantas de tratamiento de aguas, relleno sanitario, bocatomas, lotes y uno oficina donde la empresa presta sus servicios, todos estos con el objeto de que la empresa Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S EPS, preste los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, tanto en la zona urbana como en la zona rural.

Frente a esto nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo El Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución 356 de 2007?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo el nuevo marco normativo de la resolución 414 de septiembre de 2014 y a las mejoras que se hagan a estos bienes?"

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su Manual de Procedimientos establece lo siguiente:

“CAPÍTULO XIV

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

El procedimiento para el registro contable de las operaciones originadas en los contratos, mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación, o cualquier otra modalidad de usufructo de bienes, para operar o gestionar servicios públicos, identifica los registros que debe efectuar tanto la entidad que entrega los bienes como la que los recibe.

[...]

9. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE RECIBE LOS BIENES

La entidad contable pública que recibe los bienes, registra un crédito en la subcuenta 934619- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) por el mismo valor del registro efectuado por la entidad que realiza la entrega.

10. OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA Y SU AMORTIZACIÓN.

Para el efecto, la entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta 191511- Plantas, ductos y túneles o 191512-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1915-

OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

La amortización debe registrarse debitando la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La información correspondiente a las obras y mejoras debe darse a conocer a la entidad que entregó el bien, en los términos y condiciones pactadas, para que ésta a su vez pueda ejercer los controles pertinentes.

11. MANTENIMIENTO DE LOS BIENES.

Los recursos destinados al mantenimiento de los bienes, se registran debitando la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código Civil Colombiano en su título noveno, establece:

“DEL DERECHO DE USUFRUCTO

ARTICULO 823. <CONCEPTO DE USUFRUCTO> El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.

ARTICULO 824. <DERECHOS EN EL USUFRUCTO>. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.

[...]

ARTICULO 860. <MEJORAS VOLUNTARIAS>. El usufructuario no tiene derecho a pedir cosa alguna por las mejoras que voluntariamente haya hecho en la cosa fructuaria; pero le será lícito alegarlas en compensación por el valor de los deterioros que se le puedan imputar, o llevarse los materiales, si puede separarlos sin detrimento de la cosa fructuaria, y el propietario no le abona lo que después de separados valdrían.

Lo cual se entiende sin perjuicio de las convenciones que hayan intervenido entre el usufructuario y el propietario, relativamente a mejoras, o de lo que sobre esta materia se haya previsto en la constitución del usufructo.”(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

[...]

10.2 Medición inicial

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

10.3 Medición posterior

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

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.”(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se establece:

“9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos*
- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.*
- *Los mayores valores originados en la administración de los recursos.*

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 - Acreedoras de control.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.*

5111 GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la causación por los diferentes conceptos.*

SE ACREDITA CON:

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

5211 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con relación a su primera inquietud, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Precedente establece en su capítulo catorce (14), el procedimiento para el reconocimiento contable de los bienes entregados en usufructo para empresas que operan o gestionan servicios públicos, donde se incluyen las cuentas y subcuentas tanto para las entidades que entregan los bienes como para las entidades que los reciben.

Con respecto a su segunda inquietud, con la aplicación del Nuevo Marco Normativo para las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, el tratamiento de los bienes entregados en usufructo a la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón por parte del Municipio, dependerá del control que tenga la Empresa sobre dichos bienes y si espera recibir beneficios económicos futuros por su uso.

Por lo tanto, la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón y el Municipio de Sonsón conjuntamente establecerán con base en los criterios de control de la definición de activo para el Marco Conceptual de la Resolución y las condiciones pactadas en el usufructo como son el tiempo de duración del acuerdo, los riesgos asociados y las condiciones de restitución de los bienes, si la infraestructura para la prestación del servicio de acueducto, alcantarillado y aseo que fue entregada a la empresa debe o no ser reconocida por ésta.

Si después de realizar los correspondientes análisis, se determina que el control recae sobre la Empresa, ésta procederá a incorporarlos en sus estados financieros en el grupo de Propiedades, Planta y Equipo clasificándolos según corresponda, adicionalmente establecerá las vidas útiles, los valores residuales y los patrones de consumo de los beneficios económicos por el uso de la infraestructura conforme a lo establecido en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

Las mejoras que se realicen sobre la infraestructura, serán consideradas como mayor valor del activo en el cual se realicen, siempre y cuando estas modifiquen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros por el uso, en caso contrario los desembolsos que se realicen serán considerados mantenimientos rutinarios y se reconocerán como gastos del período en que se incurra en ellos.

Ahora bien, si el análisis correspondiente determina que el control recae sobre el Municipio, la Empresa de Aguas del Páramo de Sonsón deberá acreditar la subcuenta 930806 Bienes de la Cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS por el valor de los bienes entregados por el Municipio y debitar la subcuenta 991510 Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Los desembolsos que se realicen en mejoras a la infraestructura para la prestación del servicio, serán reconocidos como gastos del periodo en que se incurra en ellos y utilizará la subcuenta 511112 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521110 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5211 GENERALES según corresponda.

CONCEPTO No. 20152000044751 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Establecimiento del control y reconocimiento de la infraestructura en el Estado Financiero de Apertura

Doctor
OSCAR IVÁN CHAUTA ORTIZ
Contador
ESACOR EPS S.A.S.

Córdoba - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 30 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004764-2 mediante el cual manifiesta:

“La Empresa de Servicios Sanitarios de Córdoba Quindío ESACOR ESP. SAS, tiene código interno 230163212. Esta es una sociedad anónima simplificada de economía mixta con una participación del 99,99% de participación accionaria de la alcaldía de Córdoba Quindío, y que actualmente presta los servicios de acueducto y alcantarillado en el municipio. Aclarando que el Municipio de Córdoba es de sexta categoría.

De acuerdo a los marcos normativos emitidos por la Contaduría General de Nación, la empresa se debe regir de acuerdo a lo establecido en la Resolución No. 414 de 2014.

De acuerdo a lo anterior y teniendo en cuenta que la Resolución 437 de 2015, estableció que es obligatorio presentar el día 15 de octubre el Estado de Situación Financiera de Apertura con corte a 01 de enero de 2015, realizó la siguiente consulta, con relación a la situación que actualmente presenta la empresa con su propiedad, planta y equipo:

En los años 90, en el Municipio de Córdoba Quindío, se realizó un referendo, en el cual la población definió que querían que los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo lo prestara una empresa del municipio, esto teniendo en cuenta que los servicios los venía prestando una empresa del departamento del Quindío denominada ESAQUIN.

Por lo anterior, la empresa ESAQUIN, le traspaso al departamento del Quindío la propiedad, planta y equipo constituida por las redes de acueducto, alcantarillado y aseo al departamento, sin especificar valores individuales sino todos los bienes por un valor global, sin especificar la fecha de puesta en marcha de dichos bienes, la vida útil estimada, ni la depreciación acumulada de los mismos.

De esa misma forma el departamento del Quindío, le traspaso dichos bienes al Municipio del Córdoba, y este a su vez se los paso a la nueva empresa de servicios públicos creada en Córdoba.

En la vigencia 2005 se llevó a cabo un avalúo catastral de dichos bienes, los cuales ascendieron a \$1.300.000.000.

Que las empresas tienen registrada en su contabilidad la Propiedad, Planta y Equipo de acuerdo a un Avalúo que data del año 2005.

En la vigencia 2008, la empresa sufre una transformación, y se convierte en una sociedad anónima, en la cual el municipio de Córdoba tiene el 99,999% de las acciones, las cuales ascendieron a \$300.000.000, representados en la propiedad, planta y equipo.

Que debido a lo anterior, la empresa registro en su propiedad, planta y equipo el valor de \$300.000.000, enviando a cuentas de orden el valor de 1.000 millones de pesos.

Que en la contabilidad del municipio, no tienen registrado ningún valor por esta propiedad, planta y equipo.

Que a esta propiedad, planta y equipo y a los bienes de la cuenta de orden no se les ha hecho depreciación.

Que desde el 2005 la red de acueducto y alcantarillado han crecido en el municipio, sin embargo estas ampliaciones no se encuentran registradas en la contabilidad.

Que actualmente para el desarrollo de un nuevo avalúo, se debe tener como primera medida el levantamiento catastral actualizado, el cual lo está elaborando el Departamento del Quindío a través de una consultoría, levantamiento que de acuerdo a las consultas realizadas, estará listo para finales de la presente vigencia.

Que con el levantamiento catastral actualizado, se puede proceder a realizar el avalúo de la propiedad, planta y equipo, sin embargo en la actualidad la empresa no cuenta con los recursos financieros para llevar a cabo la contratación de dicho avalúo, y al interior de la empresa no se cuenta con el personal idóneo para realizar el mismo.

Que teniendo en cuenta las consideraciones establecidas en el nuevo marco normativo para reconocer un activo, con relación al control de los mismos, Se solicita

- *Concepto, con el fin de determinar si la empresa tiene el control de la propiedad, planta y equipo, esto teniendo en cuenta el grado de participación accionaria que tiene el municipio; o si lo que la alcaldía le otorgó a la empresa fue una concesión, y por tal no puedo registrar esos bienes en mi contabilidad.*
- *Qué acciones la empresa debe realizar con el fin de incluir o excluir de forma idónea y de acuerdo a la normatividad de las NIIF la propiedad, planta y equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura.”*

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.”(Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014 establece las actividades pertinentes para la incorporación de los activos de Propiedades Planta y Equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura así:

[...]

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

[...]

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

[...]

- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones

[...]

- Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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)

Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno en su capítulo V establece:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

a. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o requele los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las Normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- De acuerdo con el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, la definición de Activo establece que son los recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. El control es ejercido por una empresa si puede entre otras cosas, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios

producto del uso del activo, prohibir el acceso a terceras personas y asumir los riesgos asociados al uso del mismo.

A su vez, la Norma de Propiedades Planta y Equipo establece como características principales para su reconocimiento las siguientes:

- 5 El activo debe ser tangible.
- 6 El activo debe ser usado por la empresa en las diferentes actividades relacionadas con su objeto social.
- 7 El activo no está disponible para la venta.
- 8 El activo se espera usar por más de un periodo contable.

Por otra parte, la Norma de Acuerdos de Concesión del Modelo de Gobierno establece con relación al reconocimiento y medición de los activos entregados, que la entidad concedente deberá reconocer los activos siempre y cuando:

- Controle y regule el tipo de servicio que se presta, los destinatarios y el precio del mismo.
- Controle a través de la propiedad, del derecho de uso u otra vía, cualquier participación residual significativa a lo largo del periodo de concesión.

En este orden de ideas, la Empresa de Servicios Sanitarios de Córdoba—ESACOR E.S.P. S.A.S. junto con el Municipio de Córdoba deberán establecer de manera conjunta quien posee el control de los activos de infraestructura, evaluando los criterios anteriormente mencionados e incluyendo los acuerdos firmados hasta la fecha, entre el Municipio y la Empresa.

Si como resultado de la evaluación se establece que el control de los activos está en cabeza de ESACOR E.S.P. S.A.S., los activos de infraestructura que se encuentran registrados sus cuentas de orden, deberán ser incorporados en las cuentas correspondientes del grupo de Propiedades Planta y Equipo, de acuerdo con la naturaleza de los bienes.

Si por el contrario, el resultado de la evaluación establece que el control de los activos está en cabeza del Municipio de Córdoba, los activos de infraestructura que se encuentran registrados en las cuentas de orden de ESACOR E.S.P. S.A.S. permanecerán allí registradas y no realizará ningún tipo de incorporación en su estado de situación financiera de apertura, y corresponderá al Municipio reconocerlos en sus Estados Financieros de acuerdo a las Normas de Propiedades Planta y Equipo y de Concesión establecidas en el nuevo Marco de Gobierno.

- El Instructivo 002 de 2014 presenta las actividades que debe realizar una Empresa para elaborar el Estado de Situación Financiera de apertura, sin exonerarla de realizar análisis y aplicar aspectos adicionales que consideren pertinentes para llevar a cabo con éxito el proceso.

El numeral 1.1.9 de dicho instructivo, establece los mismos criterios de reconocimiento de la Norma de Propiedades Planta y Equipo de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto una empresa deberá analizar si los activos reconocidos actualmente como Propiedades Planta y Equipo en sus Estados Financieros los cumplen.

Entre los criterios que deben analizar, se encuentran el uso que se le está dando actualmente a dicho activo, si el activo está o no disponible para la venta y si dicho activo se piensa usar por más de un período contable.

Adicionalmente, una empresa debe analizar todos los acuerdos suscritos que involucren activos de Propiedades, Planta y Equipo y su reconocimiento actual, además las partidas reconocidas en las diferentes cuentas para los Bienes de Uso público, Bienes Históricos y culturales, Bienes Entregados a terceros y Bienes recibidos de terceros, con el fin de establecer si cumplen con los criterios establecidos para el reconocimiento como Propiedades Planta y equipo, y poder mantenerlos en su clasificación actual, o si deben ser reclasificados o dados de baja en cuentas por no cumplir los criterios para su reconocimiento.

Para la medición, se seguirá cualquiera de las tres alternativas que sugiere el Instructivo, y su escogencia dependerá de las características y condiciones del activo de Propiedades, Planta y equipo que posea la Empresa.

CONCEPTO No. 20152000044931 DEL 07-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMA	Medición en la fecha de transición del terreno en donde se encuentran las instalaciones del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta y el cual está pendiente de legalizar

Doctora:
CLAUDIA MARCELA ROJAS DAZA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2200

Directora General
Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación del 18 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004561-2, en la cual manifiesta:

“(…)

Los terrenos donde actualmente funciona la E.S.E., Hospital Universitario Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, bajo la nomenclatura Avenida 1ª No. 13ª - 61 en la localidad Antonio Nariño de Bogotá, en calidad de poseedor, fue una cesión que realizará en 1934 el Hospital San Juan de Dios, a cargo de ese entonces de la Beneficencia de Cundinamarca, del globo hospitalario de la Hortúa. Las instalaciones del CDFLLA son un bien de interés cultural del ámbito nacional BIN, de acuerdo con la Resolución 2728 de 2010 del Ministerio de la Cultura, asimismo, es un bien cultural distrital de conservación integral, según lo dispuso el Decreto Distrital No. 606 de 2001.

El Hospital Universitario Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta E.S.E presenta a 31 de diciembre de 2014 terrenos pendientes de legalizar correspondiente al lote 04 donde se encuentran sus instalaciones desde el año 1934, el cual forma parte del predio de mayor extensión identificado con matrícula inmobiliaria N° 505 — 379361 perteneciente a la Fundación San Juan de Dios e Instituto Materno Infantil en liquidación, transferido a título de compraventa a la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C. — ERU, soportado a través de la Resolución No. 0004 del 14 de enero de 2015.

En el mes de julio de 2014 la Fundación San Juan de Dios e Instituto Materno Infantil en liquidación, realizó convocatoria pública No 002 de 2014, cuyo objeto fue la venta de bienes inmuebles de sus establecimientos hospitalarios, de conformidad con la resolución No 3297 de Diciembre 13 de 2013 en la que el Ministerio de Cultura autorizó la enajenación de todo el predio de mayor extensión, para lo cual el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta estaba interesado en la compraventa del lote 04 en el que se encuentra ubicada la entidad, ante la gestión realizada no fue posible obtener una modificación a la convocatoria que permitiera ofertar únicamente por este predio, ya que el Ministerio de Cultura no hizo la correspondiente autorización.

Mediante resolución 0170 del 17 de marzo de 2015 expedida por el registrador de Instrumentos Públicos de la zona sur de Bogotá D.C., se determinó que el acta de registro de la venta del inmueble, realizado entre el Asilo de Locos, locas, mendigos, varones y el Hospital San Juan de Dios, contenida en la escritura 463 del 10 de marzo de 1924 de la

*notaria segunda de Bogotá D.C., es manifiestamente ilegal en razón a que ningún de los dos establecimientos de salud y beneficencia tenían vocación de acceder al registro de instrumentos públicos, en la medida que ninguno de ellos tenía reconocimiento de personería jurídica que les permitiera ‘ejercer derechos y contraer obligaciones, amén que el vendedor de los asilos no se encontraba inscrito como propietario del inmueble’. A partir de ahí, se presenta **una cadena de errores e ilegalidades en los procesos de venta que invalidan los registros de traspasos de propietarios con dominio sobre los predios.***

En virtud a la situación presentada, el registrador de instrumentos públicos zona sur se abstuvo de registrar el bien aduciendo lo anteriormente expuesto, por lo que la Alcaldía Distrital tomo la determinación de expedir un acto administrativo mediante el cual se determinaba la expropiación administrativa del bien inmueble para lo cual la Dirección del Centro Dermatológico realizó las diligencias pertinentes para tener la información precisa y fidedigna sobre el trámite que se ha venido desarrollando, referente al proceso de negociación de los predios donde actualmente se encuentra ubicada la Fundación San Juan de Dios en liquidación, toda vez que el Hospital Universitario del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, se encuentra dentro del mencionado inmueble ocupando una porción del mismo, por lo que se le solicito a la empresa de renovación urbana nos manifestara cual es la situación actual de esa adjudicación al Distrito por parte de la Gobernación de Cundinamarca, así como la actuación surtida respecto a la expropiación administrativa que se viene dando en razón a la negativa llevada a cabo por el Registrador De Instrumentos Público del Distrito de Bogotá — Sede Sur. Encontrándose que existe actualmente en vista de dicha situación un litigio entre las entidades.

Este inmueble fue incorporado en la Propiedad Planta y Equipo del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3.16 de la carta circular 72 de 2006 de la Contaduría General de la Nación con relación a la homologación de las cuentas de bienes de beneficio y uso público que no cumplen la condición de la medición monetaria confiable.

De acuerdo al Nuevo Marco Normativo expedido por la Contaduría General de la Nación a través de la resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, se reconoce un activo en los estados financieros de una entidad siempre y cuando cumpla los siguientes criterios de reconocimiento:

‘Los activos son recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros.

El control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede:

1. Decidir el propósito para el cual se destina el activo;
2. Obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo;
3. Puede prohibir a terceras personas el acceso al activo; y
4. Asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso.'

Se consulta:

Teniendo en cuenta la nueva reglamentación contable y financiera, donde para reconocer un activo no es necesario tener la titularidad legal del bien, ¿puede el Hospital Universitario Centro Dermatológico 'Federico Lleras Acosta reconocer dentro del estado de situación financiera de apertura (en sus propiedades planta y equipo) el lote No 04, a un valor aceptado por la nueva normatividad, partiendo de la situación expuesta anteriormente?

(...)"

En la mesa de trabajo llevada a cabo el 9 de octubre de 2015, en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta presentó el valor del avalúo técnico del Lote 04 mediante el Informe de Avalúo del 19 de junio de 2015 elaborado por la Inmobiliaria Bogotá.

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados

de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(...)”

CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles

para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

9 *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.*

10 *La información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y*

(...)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se orientan las actividades a realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, establece:

“(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para

ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, 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 2014 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 2014 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:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el

patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta determinará si el Lote No. 04, en el que se encuentran ubicadas sus instalaciones, cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, la titularidad jurídica del terreno, no es esencial a efecto de determinar el control del mismo.

Por lo anterior, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, determinará si controla el terreno, si puede, entre otras circunstancias, decidir el propósito para el cual se destina el terreno, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, asumir sustancialmente los riesgos asociados con el terreno, así como, la probabilidad de entregar el predio.

Si en la fecha de transición, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta determina que el terreno cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, lo clasificará como propiedades, planta y equipo, al tratarse de un recurso tangible empleados por la empresa para la prestación de servicios y para propósitos administrativos.

Vale la pena señalar, que dentro de las exigencias mínimas de revelación para cada clase de Propiedad, planta y equipo, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta deberá revelar el valor en libros de los activos cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción y 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.

Para efectos de la medición del terreno en la fecha de transición, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta utilizará una de las tres alternativas de cálculo establecidas en el Instructivo 002 de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo, y la cuales se encuentran citadas en la sección de consideraciones del presente concepto.

Teniendo en cuenta que en la mesa de trabajo llevada a cabo en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, el 9 de octubre de 2015, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta presentó el valor del avalúo técnico del Lote 04 mediante el Informe de Avalúo del 19 de junio de 2015 elaborado por la Inmobiliaria Bogotá, y considerando que una de las alternativas señaladas en el Instructivo 002 de 2014 respecto a las Propiedades, planta y equipo, permite utilizar el valor de mercado o el costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta podrá utilizar el valor del avalúo técnico presentado para medir en el terreno clasificado como Propiedad, planta y equipo; si y sólo si, no han existido variaciones del valor del terreno entre la fecha transición y la fecha del avalúo, de lo contrario el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, deberá ajustar el valor del avalúo con el propósito de mostrar el valor del terreno en la fecha de transición.

CONCEPTO No. 20152000045411 DEL 11-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Reconocimiento en la fecha de transición del terreno en donde se encuentran las instalaciones del Hospital San Antonio de Mitú E.S.E.

Doctora:
ZUNNY GONGORA
Gerente (E)
Hospital San Antonio de Mitú E.S.E.
Mitú – Vaupés

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación del 16 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004570-2, en la cual manifiesta:

“(…)

El Hospital San Antonio Empresa Social del Estado es una entidad de categoría especial, pública, descentralizada y de orden departamental, dotada de personería jurídica y

autonomía administrativa y sometida al régimen jurídico previsto en la ley 100 de 1993, creada Mediante la ordenanza N° 037 de diciembre 3 de 1998 de la Asamblea Departamental del Vaupés, como Empresa Social del Estado Hospital San Antonio de mediana complejidad y II nivel de atención. La misma Ordenanza sobre el Patrimonio en su artículo sexto, estipula ‘Conformarán el patrimonio de la empresa:

- a. Todos los bienes y recursos que actualmente posea a cualquier título.*
- b. Todos los bienes que el servicio de Salud del Vaupés transfiera a la Empresa como resultado de los procesos de descentralización y reestructuración.*
- c. Los que la Nación, el Departamento y los Municipios le transfieran a cualquier título’ (sic)*

Mediante resolución N° 14685 de 29 de Octubre de 1990 del Ministerio de Salud el Hospital fue clasificado como institución Prestadora de Servicios de Segundo Nivel. La red de prestación de servicios de salud del Departamento de Vaupés es una sola, en consideración que en este ente territorial sólo opera la E.S.E Hospital San Antonio de Mitú, como único prestador público de servicios de salud.

Por lo anterior y teniendo en cuenta el Instructivo No. 002 de 2014 [establece: ‘En circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo si los riesgos y los beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo.’ (Subrayado fuera de texto)] (sic), la ESE San Antonio legalmente no es la dueña del terreno, la edificación está siendo utilizada por ella para prestar los servicios de salud, de modo que los riesgos y beneficios asociados al activo en mención se encuentran a cargo del Hospital, por lo expuesto solicitamos su concepto y procedimiento para reconocer e incorporar en los estados financieros el terreno en donde está construido el Hospital.

(...)”

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(...)”

CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

11 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

12 la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y

(...)

CAPÍTULO V OTRAS NORMAS

(...)

2.1 Reconocimiento

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

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se orientan las actividades a realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, establece:

“(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para

ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- e. Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, 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.
- f. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- g. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- h. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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 el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa 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 teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el

patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 11 de marzo de 2015, establece respecto a la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, lo siguiente:

“Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.”

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. determinará si el terreno, en el que se encuentran ubicadas sus instalaciones, cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, la titularidad jurídica no es esencial a efecto de determinar el control de un activo.

Por lo anterior, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., determinará si controla el terreno, si puede, entre otras circunstancias, decidir el propósito para el cual se destina, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el terreno.

Si en la fecha de transición, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., determina que el terreno cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, lo clasificará como propiedades, planta y equipo, al tratarse de un recurso tangible empleado por la empresa para la prestación de servicios y para propósitos administrativos y lo contabilizará de conformidad con la Norma de Subvenciones, pues se adquirió sin cargo alguno.

En razón de lo anterior, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., incorporará el terreno en

su situación financiera afectando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, toda vez que el ingreso por subvención, si se hubiese aplicado desde siempre el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, debería haberse reconocido en la medida en que la infraestructura del Hospital era construida, al cumplir la condición de la subvención de destinar el terreno para tal fin.

Para efectos de la medición del terreno en la fecha de transición, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. utilizará una de las tres alternativas de cálculo establecidas en el Instructivo 002 de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo, y la cuales se encuentran citadas en la sección de consideraciones del presente concepto.

Vale la pena señalar, que dentro de las exigencias mínimas de revelación para cada clase de Propiedad, planta y equipo, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. deberá revelar el valor en libros de los activos cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción y 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.

CONCEPTO No. 20152000046071 DEL 17-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Medición en la fecha de transición de los Bienes Históricos y Culturales, clasificados como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión.

Señora:
 ANDREA LUCÍA SANCHEZ SANABRIA
 Coordinadora de Gestión Financiera
 Artesanías de Colombia S.A.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 8 de octubre de 2015, radicada con el número 2015-550-004926-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

De acuerdo con el instructivo No.002 del 08 de septiembre de 2014, por el cual se emiten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para las empresas al aplicar la Resolución 414 del 2014, solicitamos emitir su concepto sobre la situación particular que a continuación se detalla:

Artesanías de Colombia S.A., registra en la cuenta de propiedad planta y equipo un bien inmueble declarado monumento nacional mediante el decreto 1584 de 1975.

En el año 2013 de acuerdo a la normatividad de realizar avalúo de los bienes de las entidades, se registró contablemente el avalúo del bien en las cuentas correspondientes a las valorizaciones, cuyo valor asciende a \$18.145.428, 182, y el costo histórico del bien es de \$28.353.669.

De acuerdo a la circular en mención en el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo, en el párrafo 3 de propiedades planta y equipo, reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente donde se mencionan los Bienes Históricos y Culturales y el literal C donde señala que se debe eliminar las valorizaciones al patrimonio en la cuenta superávit por valorizaciones.

La consulta en concreto es, si para nuestro caso revisando el valor tan representativo de esta valorización que equivale al 57.71% del total del patrimonio, debemos registrar la operación de eliminar esta valorización de nuestros Estados Financieros.

(…)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece respecto a las características cualitativas de la información financiera, lo siguiente:

“Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. (...)

(...)

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. (...)

(...)

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, por el cual se emiten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, respecto a las Propiedades, planta y equipo y a las Propiedades de inversión, establece:

“(...)

i. *Propiedades, planta y equipo*

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, 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.

- *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.*
- *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
 - *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*

13 Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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.

14 Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa 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 empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

15 Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de

transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

16 Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

- Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas; también comprenden los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, siempre y cuando tengan la probabilidad de generar beneficios económicos futuros.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- i. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- j. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- k. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- l. Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:
 - jjj) Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito 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.

- kkk) *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- lll) *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
 - *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación

acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, Artesanías de Colombia S.A. determinará en primer lugar, si el edificio declarado monumento nacional mediante el Decreto 1584 de 1975, debe ser clasificado como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión con ocasión a la implementación del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El edificio será clasificado como Propiedades, planta y equipo si representa un activo tangible empleado por Artesanías de Colombia S.A., para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios o para propósitos administrativos y será clasificado como Propiedades de Inversión si se tiene para generar rentas, plusvalías o ambas.

Para efectos de la medición del edificio en la fecha de transición e independientemente de su clasificación, el Instructivo 002 de 2014 establece que se deben eliminar las provisiones y las valorizaciones reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación y en la cuenta Superávit por Valorizaciones respectivamente.

Sin embargo, el proceso de medición del edificio en la fecha de transición, no culmina al realizar las actividades anteriormente señaladas, toda vez que Artesanías de Colombia S.A. debe seleccionar una de las tres alternativas de medición sugeridas en el Instructivo 002 de 2014: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

Considerando que Artesanías de Colombia S.A. efectuó un avalúo del edificio en el año 2013, podría seleccionar la alternativa del valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo, y de resultar seleccionada esta opción, se efectuarán las siguientes actividades:

- Ajustar el valor actualizado del edificio para reflejar cambios en un índice general o específico de precios, considerando las valorizaciones o provisiones que se tenían al 31 de diciembre de 2014 y que se reconocían de manera separada.
- Afectar directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por la diferencia surgida entre el valor calculado en el numeral anterior y el valor que se que se había determinado al eliminar las provisiones y las valorizaciones.
- Con referencia al valor actualizado ajustado, calcular la depreciación acumulada que tendría el edificio desde la fecha del avalúo y la fecha de transición, determinando la vida útil del activo y calculando la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia que surja entre la nueva depreciación acumulada calculada y la depreciación acumulada reconocida al 31 de diciembre de 2014, afectará el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si en la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el Instructivo 002 de 2014 para el deterioro del valor de los activos.

Ahora bien, si al considerar las características cualitativas de la información financiera señaladas en el Marco Conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014, la medición efectuada bajo la alternativa anteriormente expuesta, no conlleva a alcanzar una información relevante y fielmente representada; Artesanías de Colombia S.A. seleccionará una de las alternativas restantes para medir el edificio en la fecha de transición, la cual le permitirá preparar y presentar información financiera útil a los distintos usuarios. Para el efecto, Artesanías de Colombia S.A. realizará diferentes actividades señaladas en el Instructivo 002 de 2014 para cada alternativa planteada, las cuales se encuentran transcritas en las consideraciones del presente concepto.

CONCEPTO No. 20152000046711 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.
----------------	--

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.

Doctora
 DEYANID PEÑA VARELA
 Asesora Control Interno
 EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.
 Chiquinquirá - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 9 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005429-2 mediante el cual manifiesta:

“El presente se quiere exponer la siguiente situación:

El Ministerio de vivienda ciudad y territorio atreves(sic) del viceministerio de agua potable y saneamiento básico siguiendo el marco de lo establecido en la resolución 0379 de 2012 y verificando el cumplimiento de los requisitos legales, técnicos financieros y ambientales viabilizo y aprobó el proyecto del sector agua potable y saneamiento básico dentro del programa AGUA PARA LA PROSPERIDAD con el proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas (PTAR) en el municipio de Chiquinquirá— Boyacá “ fue radicado ante el 22 de agosto del 2012

Para la ejecución del proyecto referido el 31 de diciembre del 2012, se suscribió el marco del convenio interadministrativo 109 /2013 de cooperación celebrado entre el ministerio de vivienda ciudad y la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá cuyo objeto es “Aunar esfuerzo para apoyar la construcción e interventoría del proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas PTAR en el municipio de Chiquinquirá y establecer las condiciones para hacer efectivo el apoyo financiero de la nación al municipio de Chiquinquirá departamento de Boyacá”, para la ejecución del proyecto se financiará

por el ministerio por un valor de \$19.655.556.088 y la corporación autónoma regional CAR \$2.434.403.736 para un valor total \$22.089089.959.824 que se destinaran para la construcción y suministro \$437.199.038 para el seguimiento y \$1.767.196.786 para la interventoría para total \$24.294.355.648

Para el desarrollo del objeto del contrato referido FINDETER suscribió con la FIDUCIARIA BOGOTA S.A. un contrato de fiducia mercantil que tiene como alcance entre otras cosas adjudicación de las obras y las interventorías mismas es por esto que mediante la convocatoria PAF-ATF-044-2013 se adjudicó el contrato de la obra CONSORCIO ALIANZA YDN CHIQUINQUIRA el día 2 de abril de 2013 por un valor de \$21.142.407.457 con una ejecución en de 24 meses el acta de inicio de obra se genera el día 16 de mayo de 2013, así la fecha de terminación es el día 15 de mayo de 2015.

Que en el marco del convenio 109 de 2013 de interadministrativo de cooperación técnica y apoyo financiero celebrado entre el ministerio de vivienda ciudad y territorio, la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A, corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá Boyacá. CLAUSULA CUARTA obligaciones del municipio numeral 12) Garantizar la operación de la infraestructura afecta a la prestación del servicio de alcantarillado objeto del presente convenio a través de la empresa de servicios públicos domiciliarios que preste los servicios de agua potable y saneamiento básico en el municipio.

Que mediante escritura pública No 320 de 27 de abril de 1999, se formalizo la transformación de la empresa de servicios públicos de Chiquinquirá establecimiento público, en empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., de orden municipal.

Que la empresa es una entidad de carácter industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., que tiene por objeto principal la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, y las actividades complementarias de los mismos.

Que en el artículo 87, numeral 87.9 de la ley 142 de 1994, modificado por el artículo 99 de la ley 1450 de 2011, dispone lo siguiente:

“87.9 Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos Domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos”.

Que mediante Artículo 2º Metodología de cálculo de los costos de referencia por aportes bajo condición de las entidades públicas a las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado en la resolución CRA 464 DE 2008 por la cual se establece la metodología de cálculo de los descuentos en las tarifas de los usuarios por los aportes de bienes y de derechos de los que trata el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007, que modificó el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado. La cual deberá ser aplicada por parte de la empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P.

Que empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P. operará y mantener la Planta de tratamiento de agua residual PTAR por un valor de VEINTIÚN MIL CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES CUATRO CIENTOS SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y SIETE PESOS (\$21. 142.407.457. 00) M/Cte.

La planta de tratamiento de agua residual PTAR se compone de:

- 1. Estructura de bombeo unificada*
- 2. Tratamiento preliminar*
- 3. Cuatro tanques tipo SBR (Secuencia Biológica Reactor)*
- 4. Sistema de desinfección UV*
- 5. Subestación eléctrica y planta de suplencia.*
- 6. Caseta de control, subestación eléctrica, Cuatro (4) sopladores y caseta de lodos.*
- 7. Sistema de deshidratación de lodos*
- 8. Sistema de drenaje en tubería Novafort desde 8” hasta 39”*
- 9. Sistema general de tuberías para procesos en hierro dúctil desde 4” hasta 24”*
- 10. Cerramiento perimetral en malla eslabonada.*

Que mediante convenio de aporte bajo condición el municipio de Chiquinquirá transferirá la planta de tratamiento de agua residual. Donde expresa “el presente convenio no implica situación de fondos, ni incorporación de los recursos en el presupuesto o patrimonio autónomo de la empresa EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.”

Por lo anterior quiero formular la siguiente pregunta.

1 ¿Cómo se contabilizará y bajo que código en el plan único de cuentas de la cuenta, que se afectará para el control de la planta de tratamiento de agua residual?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

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

[...]

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener

beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

[...]

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

[...]

2.2 Medición

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

El Catálogo general de cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluido en la Resolución 139 de 2015 el cual establece:

4430 SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser

en efectivo y/o en especie. Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.*

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

“CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta

934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar a partir de los marcos normativos vigentes a la fecha en la que realiza su consulta, lo siguiente:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato y los acuerdos interadministrativos, no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., evaluar con base en el acuerdo o contrato a través del cual le hacen entrega de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, el grado de control sobre la misma y que fue entregada por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales le generará beneficios económicos futuros a la empresa.
- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- Usará La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por la mayor parte de la vida económica del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. determina que La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales es un activo, procederá a registrarlo por el valor en libros

que está reconocido en los estados financieros del Municipio, el cual es de \$21.142.407.457 millones de pesos, debitando la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y acreditando las subcuenta 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Luego de reconocer La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

En caso contrario, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo de La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por el plazo pactado en el acuerdo. Para realizar lo anterior, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre una Planta de Tratamiento de Aguas Residuales y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA. Este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000027081 del 19-06-2015
 20152000032741 del 10-08-2015
 20152000036041 del 10-09-2015
 20152000037271 del 30-09-2015
 20152000040031 del 21-10-2015
 20152000042651 del 30-10-2015

20152000044541 del 01-12-2015

3.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000002371 del 06-02-2015

20152000035641 del 04-09-2015

20152000039231 del 21-10-2015

20152000042651 del 30-10-2015

3.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20152000033471 DEL 13-08-15**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de los prototipos construidos por INDUMIL

Capitán
HELÍ ROJAS ROBLES
Subgerente Financiero
Industria Militar-INDUMIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 06 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003466-2 mediante el cual manifiesta:

“Respetado Doctor

Considerando que, la Industria Militar es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, enmarcada por el Régimen de Contabilidad Pública y cuyo objeto social es: “Desarrollar la política del Gobierno Nacional en materia de importación, producción y comercialización

de armas, municiones, explosivos, accesorios, servicios y elementos complementarios...” y, en aras del cumplimiento de este objeto social, INDUMIL, en conjunto con otras entidades ha establecido convenios para la inversión en proyectos de Investigación y desarrollo en el ámbito de la Defensa Nacional.

Conforme a lo expuesto anteriormente, durante la ejecución de dichos convenios se construyeron ejemplares catalogados como prototipos, los cuales pueden ser utilizados para el perfeccionamiento de los diferentes diseños a desarrollar y, dado que estos prototipos fueron financiados con recursos de la Industria Militar, se debe reconocer su valor dentro de los Estados Financieros de INDUMIL.

Por lo anterior, comedidamente me permito solicitar al Doctor Pedro Luis Bohórquez Ramírez Contador General de la Nación, emitir concepto respecto al tratamiento contable que se debe aplicar actualmente para el reconocimiento en los Estados Financieros de la Industria Militar de los prototipos y, teniendo en cuenta que INDUMIL se encuentra en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); ¿a qué cuenta contable se debe asociar su reconocimiento?” (Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

En el numeral 12 del Capítulo primero de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco normativo de la Resolución 414 de 2014 establece:

“12. Activos Intangibles

[...]

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos

La empresa 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 empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

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

Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la empresa 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 en el futuro. Para esto último, la empresa 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 el mismo le genere a la empresa en caso de que vaya a utilizarse internamente.”

Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la empresa determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo, con el fin de tratar el elemento como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda. (Subrayado fuera de texto)

[...]

12.2.2 Activos intangibles generados internamente

Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente. 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.

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 momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente. 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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

El tratamiento contable de los prototipos que diseña y construye INDUMIL dependerá de la determinación que tome la entidad con respecto a la importancia que tiene la parte intangible incluida en dichos prototipos.

Sí la entidad evalúa que la parte material del prototipo tiene una importancia secundaria con respecto a su componente intangible, el cual corresponde al conocimiento incorporado, el prototipo será reconocido como un Activo Intangible y por lo tanto INDUMIL realizará lo siguiente:

Inicialmente, deberá identificar y separar los desembolsos de investigación de aquellos realizados en la fase de desarrollo, los primeros serán tratados como gastos y afectarán el resultado del periodo en el que se hicieron los desembolsos, los segundos serán el costo inicial del activo intangible (prototipo) y corresponderán a todos los desembolsos directamente atribuidos para dejar el prototipo en las condiciones establecidas por INDUMIL para su uso.

En el caso de no poder identificar y separar los desembolsos de investigación y desarrollos, la entidad tratará todos los desembolsos como gastos y no podrán reconocer ningún prototipo como un activo intangible.

Posteriormente, la entidad deberá realizar las diferentes actividades de la norma de Activos intangibles para la medición posterior, las cuales incluyen, cálculo de la amortización, del valor residual y de la vida útil. Adicionalmente, la entidad determinará si existen evidencias de deterioro del activo intangible

El Valor residual puede ser cero si no existe un compromiso de compra por un tercero al final de la vida útil o un mercado activo para los prototipos.

Finalmente, se dará de baja de los estados financieros, los prototipos que ya no cumplan con los requerimientos establecidos en la norma, y las ganancias o pérdidas surgidas de la baja en cuentas, serán reconocidas en el resultado del periodo.

En caso contrario, si INDUMIL determina que el componente material de los prototipos es más importante que el componente intangible (conocimiento) incorporado, la entidad seguirá lo establecido en las normas de Inventarios o de Propiedades, Planta y Equipo. según corresponda, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento, y medición fiable que contemplan estas normas. En caso contrario, se reconocerán como gastos.

CONCEPTO No. 20152000034421 DEL 24-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de concesiones recursos renovables como activo intangible

Señor
 CARLOS ECHEVERRI ESCOBAR
 Revisor fiscal
 Generadora Santa Rita E.S.P.
 Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 10 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003476-2 mediante el cual manifiesta:

“Señores
 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
 Bogotá D.C.
 Asunto: Consulta tratamiento contable concesión de aguas.

*En este importante trance que se da con el proceso de convergencia a las NIIF, ,(sic) se denota en los Estados Financieros de la Generadora Santa Rita E.S.P. **cuya misión es generar energía y comercializarla de conformidad con lo establecido en la ley 143 de 1994** “por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, trasmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional”; **pese a haber entrado en funcionamiento desde el año 2010, no ha incluido en sus Estados Financieros la valoración de la concesión de aguas como insumo o materia prima principal sin la cual no puede desarrollar su actividad económica, sí este es el motivo para el cual existe; sin la concesión del líquido vital desaparecería la razón de ser del ente o vería afectado sus intereses en cualquier momento que se requiera valorar la empresa para admitir potenciales socios u optar por la venta de la misma.***

¿Es procedente la inclusión de dicha concesión de aguas una vez valorada técnicamente?, cuál sería el procedimiento a seguir?, ¿qué normativa o doctrina hay al respecto; en caso contrario cuál sería la fundamentación del impedimento si existiere?

No es por demás traer a colación el valioso tratado “Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia” (Correa, J.; Pulgarín, A.; Muñoz, L.; Álvarez, L. (2010).

Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 56, 269-292); el propósito del proceso que ha tenido la Revelación contable en Colombia, obedece a la importante adopción de mayores y mejores prácticas de revelación a los aspectos mínimos que debe informar la empresa a sus agentes de interés, y que permiten la interacción y comunicación entre las empresas y sus usuarios de información contable y corporativa. Hecho que se materializó en el período comprendido entre 1994 y 2008 presenta una etapa de maduración en la normatividad contable local y su aplicación en particular en la aclaración de las relaciones entre los emisores y supervisores de la información contable.

En la etapa final y con la emisión de la ley 1314 de 2009, que impulsa el proceso de adopción de estándares internacionales de información financiera que catapulta a un proceso de internacionalización económica; aportando unas observaciones y consideraciones generales en torno a la evolución de la regulación en materia de revelación de la información contable en Colombia, donde se enuncian algunas tendencias y retos que se presentan para el mejoramiento de la interacción y comunicación entre las empresas y sus usuarios de información contable y corporativa.

Así las cosas, se busca solucionar problemas de negocios que se presentan en las empresas en las áreas funcionales teniendo en cuenta aspectos que permitan identificar claramente el valor de los “activos Intangibles” y así valorar su medición para efectos de transformarlos en ventajas competitivas sostenibles que aporten valor organizativo que se traduzca en beneficios importantes para el ente económico, y evitar que por el contrario se conviertan en cargas incontrolables que obstaculicen el reflejo claro de la información financiera.

Todo ello sin desestimar las consideraciones que se hacen en las NIIF sobre el tratamiento de los intangibles.”

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 2811 de 1974 Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente establece:

“ARTICULO 1o. El ambiente es patrimonio común. El Estado y los particulares deben participar en su preservación y manejo, que son de utilidad pública e interés social.

ARTICULO 2o. Fundado en el principio de que el ambiente es patrimonio común de la humanidad y necesario para la supervivencia y el desarrollo económico y social de los pueblos, este Código tiene por objeto:

[...]

Regular la conducta humana, individual o colectiva y la actividad de la Administración Pública, respecto del ambiente y de los recursos naturales renovables y las relaciones que surgen del aprovechamiento y conservación de tales recursos y de ambiente.

ARTICULO 3o. De acuerdo con los objetivos enunciados, el presente Código regula:

a). El manejo de los recursos naturales renovables a saber:

[...]

2o. Las aguas en cualquiera de sus estados.

ARTICULO 4o. Se reconocen los derechos adquiridos por particulares con arreglo a la ley sobre los elementos ambientales y los recursos naturales renovables. En cuanto a su ejercicio, tales derechos estarán sujetos a las disposiciones de este Código.

[...]

DEL DOMINIO DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES

[...]

ARTICULO 42. Pertenecen a la Nación los recursos naturales renovables y demás elementos ambientales regulados por este Código que se encuentren dentro del territorio nacional, sin perjuicio de los derechos legítimamente adquiridos por particulares y de las normas especiales sobre baldíos.

ARTICULO 51. El derecho de usar los recursos naturales renovables puede ser adquirido por ministerio de la ley, permiso, concesión y asociación.

ARTICULO 59. Las concesiones se otorgarán en los casos expresamente previstos por la ley, y se regularán por las normas del presente capítulo, sin perjuicio de las especiales que para cada recurso se contemplan." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen en lo siguiente:

"12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

12.2 Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

12.2.1 Activos intangibles adquiridos

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

[...]

Cuando se adquiriera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo con lo establecido en el decreto 2811 de 1974, el cual regula entre otros, el uso del agua en cualquiera de sus estados, la propiedad de los recursos naturales renovables es de la Nación, razón por la cual no es viable que la Generadora Santa Rita E.S.P. reconozca este recurso como un activo. Por otra parte, el derecho a su uso, es otorgado por la Nación a través de: Ministerio de la ley, permiso, concesión o asociación.

En ese orden de ideas, la Generadora Santa Rita E.S.P. posee una concesión que le otorga el derecho al uso del recurso hídrico para su actividad económica, y para que dicha concesión pueda ser incluida como un derecho en sus Estados financieros, la empresa deberá evaluar si el derecho que posee cumple lo establecido en la norma de activos intangibles incluida en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

La evaluación se realizará atendiendo lo siguiente:

- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. puede ser identificable, es decir, la empresa puede separarlo y es susceptible de venderse, transferirse, arrendarse entre otros tratamientos; o lo puede identificar porque está incluido en derechos contractuales o legales.
- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. es controlado, es decir, puede obtener beneficios económicos futuros y puede restringir el acceso a dichos beneficios a terceras personas.
- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. es medible fiablemente, es decir, existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares o la medición se establece mediante una estimación con variables que pueden medirse en términos monetarios.

Si luego de realizar la evaluación con base en lo anterior, los estudios demuestran que la concesión cumple las características para ser reconocido como un derecho en sus Estados Financieros, éste se medirá por su costo, el cual incluye los desembolsos directamente atribuibles a su adquisición. En el caso de que no exista ningún cargo desembolsado para la adquisición de la concesión, la empresa se remitirá a lo establecido en la norma de subvenciones para su medición inicial.

CONCEPTO No. 20152000042361 DEL 30-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago de acciones en especie, amortización de activos intangibles, gastos preoperativos, primas de operación girados por los accionistas para cubrir gastos y otros asuntos no contemplados en una clasificación específica

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Señora:

Ana Milena Tapia

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003999-2, en el cual manifiesta:

“(…)

1. *Qué modelo contable le aplica a la sociedad por norma internacional. (sic)*
2. *Como registrar la composición patrimonial de la sociedad (teniendo en cuenta que se hizo un aporte en especie (Valor reputacional) (sic)*
3. *Como realizar la amortización del Intangible Aporte de capital en especie (Valor reputacional) (sic)*

4. Registro de Convenios interadministrativos suscritos con varios municipios de Colombia. (sic)
5. Se entrego (Sic) a la sociedad una prima de operación y que (Sic) se solicita saber si se puede llevar como un Ingreso diferido por la cuantía de la misma. (sic)
6. Adicionalmente saber hasta cuándo se puede llevar los gastos como preoperativos. Al momento del ingreso como consecuencia de la firma de los convenios o hasta el ingreso de la prima de operación. (sic)
7. Como obtener el Catalogo de cuentas, aplicable a esta sociedad? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

1. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(...)”

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.*

Parágrafo 1: *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, la entidad 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar;*

Parágrafo 2: *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto*

3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

(...)”

2. El Código de Comercio en su artículo 398, establece:

“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE. *Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.*

Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea.”

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

SE DEBITA CON:

- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.

SE ACREDITA CON:

- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db).

CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)**SE DEBITA CON:**

- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y las que autoricen su incremento.

SE ACREDITA CON:

- El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta Capital Suscrito por Cobrar (Db).

CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)**SE DEBITA CON:**

- El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los pagos efectivamente recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

3. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

12.2 Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

(...)

12.3 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 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 empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la empresa podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo y se volverá a determinar cuando el valor residual disminuya hasta un importe.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Esta se determinará en función del tiempo en el que la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría del mismo. 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 esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de la misma, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización, la cual reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

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.

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.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. De acuerdo con esta, si existen indicios que permitan concluir que un activo intangible se encuentra deteriorado, se estimará el valor recuperable. No obstante, cuando la empresa reconozca activos intangibles con vida útiles indefinidas o tenga activos intangibles que no estén disponibles para su uso, la estimación del valor recuperable se realizará, como mínimo, al final del periodo contable.

La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO IV INGRESOS

(...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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.”*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.”* (Subrayado fuera de texto)

4430-SUBVENCIONES: *“Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.”*

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.* (Subrayado fuera de texto)

6. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público del anexo de la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

(...)

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o

bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

6.1. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

7. La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

“(...)

ARTÍCULO 2°. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

PARÁGRAFO. *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, se concluye que:

- m. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

Con base en el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, actualizado al 9 de octubre de 2015, se constató que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S debe aplicar el marco normativo previsto en el anexo de dicha resolución, es decir, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S considera que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, deberá solicitar, a través de la Contaduría General de la Nación, 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Por otro lado, vale la pena señalar que si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S es una sociedad de economía mixta o asimilada, en la que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% puede optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participe en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual enviará a la Contaduría General de la Nación la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberá efectuar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que se establezcan.

n. Para registrar el pago en especie de las acciones suscritas, en primer lugar, se someterá a aprobación por parte de la Superintendencia de Sociedades, el avalúo de los bienes recibidos, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Una vez que la Superintendencia de Sociedades haya aprobado el avalúo de los bienes recibidos como pago de las acciones suscritas y estos ya sean controlados por Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del activo, de acuerdo con las característica y las intenciones que tenga la empresa con dichos recursos. Como contrapartida, se acreditará la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db) de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

o. Para efectos de amortizar el activo intangible recibido como pago en especie de las acciones suscritas, se considerará en primer lugar, que el recurso recibido satisfaga efectivamente con la definición de activo intangible, es decir que cumpla en su totalidad con los siguientes requisitos:

e. El recurso genera beneficios económicos futuros mediante la generación de ingresos o la reducción de costos.

- f. El recurso cuenta con una licencia, un derecho de uso exclusivo o se encuentra debidamente patentado, con el propósito de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos que genere el recurso.
- g. El recurso es susceptible de ser separado o escindido; es decir, pueda ser vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, independiente de que se tenga la intención o no de hacerlo.
- h. El recurso puede ser medido fiablemente.

Si como resultado, de esta evaluación, se determina que el recurso recibido como pago en especie de las acciones suscritas, cumple con la definición de activo intangible, 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 empresa.

La amortización del activo intangible, estará en función del valor amortizable, el valor residual, la vida útil y el método de amortización.

Por lo anterior, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., calculará el valor amortizable del activo intangible, el cual corresponde al costo del activo menos su valor residual; este último entendido, como valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición o venta del activo intangible, si ya hubiere alcanzado la edad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Conviene señalar que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que su valor en libros. En ese caso, cesará la amortización hasta que el valor residual disminuya hasta un importe inferior al valor en libros del activo.

Calculado el valor amortizable por parte de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se determinará la vida útil del activo intangible, en función del tiempo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. 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.

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. seleccionará el método de amortización que le permita distribuir sistemáticamente el valor amortizable del activo intangible durante su vida útil, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa, de los beneficios económicos generados por el activo.

Como mínimo, al final del periodo contable Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., revisará el valor residual, la vida útil y el método de amortización del activo intangible y si existiere algún cambio significativo en estas variables, deberán ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Por otro lado, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. revisará si existen indicios de deterioro del activo intangible y aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

- p. Los hechos económicos que se deriven de los convenios interadministrativos suscritos con los entes territoriales, se reconocerán atendiendo su esencia económica, con independencia de la forma legal que los origina de conformidad con el principio de esencia sobre forma, pues cada convenio interadministrativo estipula cláusulas o condicionamientos que pueden incidir de forma distinta en la situación económica de la empresa. En consecuencia no es viable predeterminedar un único procedimiento contables, razón por la cual se requiere que se precisen las características y condiciones de los mismos
- q. Considerando que la prima de operación fue concedida por los accionistas para que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. pudiese cubrir sus gastos preoperativos, sin que esto hiciese parte del capital suscrito y pagado, la empresa deberá contabilizar los recursos recibidos atendiendo lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. En dicha norma, las subvenciones se reconocerán como ingresos sólo cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, en caso contrario, las subvenciones se reconocerán como pasivos. Así mismo la norma establece que 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.

En el caso consultado, la condición ligada a la subvención es que sea utilizada para cubrir los gastos preoperativos de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., razón por lo cual, en el momento que los accionistas giren la prima de operación, se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se incurran en los gastos preoperativos, se debitará el respectivo gasto y se acreditará el pasivo correspondiente, y simultáneamente, se

registrará un débito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno o en la subcuenta 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo del acto administrativo que establece el giro de los recursos.

- r. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, advierte que generalmente existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Si bien el desembolso, puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Para que una partida satisfaga la definición de activo, ésta debe representar un recurso controlado por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Lo anterior, considerando que una empresa controla un activo, cuando puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

En razón de lo anterior los gastos preoperativos no satisfacen la definición del activo, y se contabilizan atendiendo la definición de los gastos, al representar decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. En consecuencia, no es posible preestablecer un período o un momento que delimiten el tiempo para reconocer gastos preoperativos, a título de activo.

Cabe señalar que de conformidad con el principio del devengo, los gastos deben reconocerse en el momento en que se incurren o inciden en el resultado del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

- s. El Catálogo General de Cuentas de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, fue expedido mediante la Resolución 139 de 2015, y deberá ser empleado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, las empresas que optaron por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, utilizarán únicamente la estructura del catálogo para efectos de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Su contenido puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: <http://www.contaduria.gov.co>, accedendo por el menú superior en los link RCP > RCP en Convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público > Catálogo General de Cuentas.

CONCEPTO No. 20152000042361 DEL 30-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago de acciones en especie, amortización de activos intangibles, gastos preoperativos, primas de operación girados por los accionistas para cubrir gastos y otros asuntos no contemplados en una clasificación específica

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Señora:

Ana Milena Tapia
Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003999-2, en el cual manifiesta:

“(…)

1. *Qué modelo contable le aplica a la sociedad por norma internacional. (sic)*
2. *Como registrar la composición patrimonial de la sociedad (teniendo en cuenta que se hizo un aporte en especie (Valor reputacional) (sic)*
3. *Como realizar la amortización del Intangible Aporte de capital en especie (Valor reputacional) (sic)*
4. *Registro de Convenios interadministrativos suscritos con varios municipios de Colombia. (sic)*
5. *Se entrego (Sic) a la sociedad una prima de operación y que (Sic) se solicita saber si se puede llevar como un Ingreso diferido por la cuantía de la misma. (sic)*
6. *Adicionalmente saber hasta cuándo se puede llevar los gastos como preoperativos. Al momento del ingreso como consecuencia de la firma de los convenios o hasta el ingreso de la prima de operación. (sic)*
7. *Como obtener el Catalogo de cuentas, aplicable a esta sociedad? (sic)*

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

1. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)”

ARTÍCULO 2°. *Ámbito de aplicación.* *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten*

ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

Parágrafo 1: 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, la entidad 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar;

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

(...)”

2. El Código de Comercio en su artículo 398, establece:

“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE. Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea.”

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la

Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

SE DEBITA CON:

- *El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db).*

CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)

SE DEBITA CON:

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y las que autoricen su incremento.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta Capital Suscrito por Cobrar (Db).*

CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)

SE DEBITA CON:

- *El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.*

SE ACREDITA CON:

- El valor de los pagos efectivamente recibidos. (Subrayado fuera de texto)
3. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

(...)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

12.2 Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

(...)

12.3 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 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 empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la empresa podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del

activo será nulo y se volverá a determinar cuando el valor residual disminuya hasta un importe.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Esta se determinará en función del tiempo en el que la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría del mismo. 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 esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de la misma, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización, la cual reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

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.

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.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. De acuerdo con esta, si existen indicios que permitan concluir que un activo intangible se encuentra deteriorado, se estimará el valor recuperable. No obstante, cuando la empresa reconozca activos intangibles con vida útiles indefinidas o tenga activos intangibles que no estén disponibles para su uso, la estimación del valor recuperable se realizará, como mínimo, al final del periodo contable.

La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO IV INGRESOS

(…)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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.”*

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)*

4430-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

SE ACREDITA CON:

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

6. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público del anexo de la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

(...)

6.1.5 Gastos

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

(...)

6.1. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

7. La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

“(...)”

ARTÍCULO 2°. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

PARÁGRAFO. *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, se concluye que:

- a. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

Con base en el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, actualizado al 9 de octubre de 2015, se constató que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S debe aplicar el marco normativo previsto en el anexo de dicha resolución, es decir, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S considera que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, deberá solicitar, a través de la Contaduría General de la Nación, 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Por otro lado, vale la pena señalar que si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S es una sociedad de economía mixta o asimilada, en la que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% puede optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participe en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual enviará a la Contaduría General de la Nación la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberá efectuar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que se establezcan.

- b. Para registrar el pago en especie de las acciones suscritas, en primer lugar, se someterá a aprobación por parte de la Superintendencia de Sociedades, el avalúo de los bienes recibidos, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Una vez que la Superintendencia de Sociedades haya aprobado el avalúo de los bienes recibidos como pago de las acciones suscritas y estos ya sean controlados por Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del activo, de acuerdo con las características y las intenciones que tenga la empresa con dichos recursos. Como contrapartida, se acreditará la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db) de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

- c. Para efectos de amortizar el activo intangible recibido como pago en especie de las acciones suscritas, se considerará en primer lugar, que el recurso recibido satisfaga efectivamente con la definición de activo intangible, es decir que cumpla en su totalidad con los siguientes requisitos:
- El recurso genera beneficios económicos futuros mediante la generación de ingresos o la reducción de costos.
 - El recurso cuenta con una licencia, un derecho de uso exclusivo o se encuentra debidamente patentado, con el propósito de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos que genere el recurso.
 - El recurso es susceptible de ser separado o escindido; es decir, pueda ser vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, independiente de que se tenga la intención o no de hacerlo.
 - El recurso puede ser medido fiablemente.
 - Si como resultado, de esta evaluación, se determina que el recurso recibido como pago en especie de las acciones suscritas, cumple con la definición de activo intangible, 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 empresa.

La amortización del activo intangible, estará en función del valor amortizable, el valor residual, la vida útil y el método de amortización.

Por lo anterior, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., calculará el valor amortizable del activo intangible, el cual corresponde al costo del activo menos su valor residual; este último entendido, como valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición o venta del activo intangible, si ya hubiere alcanzado la edad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Conviene señalar que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que su valor en libros. En ese caso, cesará la amortización hasta que el valor residual disminuya hasta un importe inferior al valor en libros del activo.

Calculado el valor amortizable por parte de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se determinará la vida útil del activo intangible, en función del tiempo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. 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.

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. seleccionará el método de amortización que le permita distribuir sistemáticamente el valor amortizable del activo intangible durante su vida útil, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa, de los beneficios económicos generados por el activo.

Como mínimo, al final del periodo contable Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., revisará el valor residual, la vida útil y el método de amortización del activo intangible y si existiere algún cambio significativo en estas variables, deberán ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Por otro lado, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. revisará si existen indicios de deterioro del activo intangible y aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

- d. Los hechos económicos que se deriven de los convenios interadministrativos suscritos con los entes territoriales, se reconocerán atendiendo su esencia económica, con independencia de la forma legal que los origina de conformidad con el principio de esencia sobre forma, pues cada convenio interadministrativo estipula cláusulas o condicionamientos que pueden incidir de forma distinta en la situación económica de la empresa. En consecuencia no es viable predeterminedar un único procedimiento contables, razón por la cual se requiere que se precisen las características y condiciones de los mismos
- e. Considerando que la prima de operación fue concedida por los accionistas para que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. pudiese cubrir sus gastos preoperativos, sin que esto hiciese parte del capital suscrito y pagado, la empresa deberá contabilizar los recursos recibidos atendiendo lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. En dicha norma, las subvenciones se reconocerán como ingresos sólo cuando la

empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, en caso contrario, las subvenciones se reconocerán como pasivos. Así mismo la norma establece que 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.

En el caso consultado, la condición ligada a la subvención es que sea utilizada para cubrir los gastos preoperativos de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., razón por lo cual, en el momento que los accionistas giren la prima de operación, se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se incurran en los gastos preoperativos, se debitará el respectivo gasto y se acreditará el pasivo correspondiente, y simultáneamente, se registrará un débito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno o en la subcuenta 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo del acto administrativo que establece el giro de los recursos.

- f. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, advierte que generalmente existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Si bien el desembolso, puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Para que una partida satisfaga la definición de activo, ésta debe representar un recurso controlado por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Lo anterior, considerando que una empresa controla un activo, cuando puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

En razón de lo anterior los gastos preoperativos no satisfacen la definición del activo, y se contabilizan atendiendo la definición de los gastos, al representar decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones

realizadas a los propietarios de este patrimonio. En consecuencia, no es posible preestablecer un período o un momento que delimiten el tiempo para reconocer gastos preoperativos, a título de activo.

Cabe señalar que de conformidad con el principio del devengo, los gastos deben reconocerse en el momento en que se incurren o inciden en el resultado del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

- g. El Catálogo General de Cuentas de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, fue expedido mediante la Resolución 139 de 2015, y deberá ser empleado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, las empresas que optaron por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, utilizarán únicamente la estructura del catálogo para efectos de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Su contenido puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: <http://www.contaduria.gov.co>, accedendo por el menú superior en los link RCP > RCP en Convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público > Catálogo General de Cuentas.

CONCEPTO No. 20152000042781 DEL 06-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de las marcas como activos intangibles. Reconocimiento en el Estado de Situación Financiera de Apertura de las Propiedades Planta y Equipo usando el costo histórico o valores con referencia a las pólizas de seguros

Doctor

HENRY ARIAS BONILLA
Director Programa de Contaduría Pública
Universidad de Manizales
Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 29 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004765-2 mediante el cual manifiesta:

“En el proceso de acompañamiento en la implementación de Normas Internacionales por parte del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales a la Industria Licorera de Caldas se nos han presentado las siguientes dudas de las cuales le realizamos las siguientes consultas:

- *Para efectos de la presentación del balance de apertura el día 15 de octubre de 2015 de acuerdo con las fechas establecidas por parte de la Contaduría General de la Nación, con respecto al valor de los activos fijos de propiedad de la entidad, nos encontramos en el proceso de realización de los respectivos avalúos de toda la propiedad planta y equipo pero no alcanzará a tener esta información para la fecha prevista, solicitamos conocer si podemos realizar la presentación del valor de estos bienes al costo histórico o al valor tomado en las pólizas de seguros.*
- *A la luz de normatividad pymes y empresas que no cotizan en general, las marcas formadas internamente no se considerarían intangibles y de hecho en la Industria Licorera de Caldas ya se han amortizado, pero teniendo en cuenta la trayectoria y potencial de las marcas de esta organización específicamente, la gerencia expresa su inquietud en cuanto a la valoración e inclusión de las mismas en Estados de Situación Financiera de Apertura toda vez que la tradición, posicionamiento y potencial futuro de las mismas, es lo que se mercadea en el exterior*

Por lo tanto la pregunta es ¿las podemos valorar e incluir?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”(Subrayado fuera de texto)

Con respecto a su inquietud, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“12. ACTIVOS INTANGIBLES

[...]

No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u 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 ni los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la empresa.”(Subrayado fuera de texto)

El instructivo 002 de 2014 para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece:

“

.1.1. Propiedades, planta y equipo

[...]

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

[...]

- *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
- *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*

[...]

- Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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 empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, 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 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con respecto a su primera inquietud, el Instructivo 002 de 2014 presenta las actividades que deben realizar las empresas para la elaboración de su Estado de Situación Financiera de Apertura, en el cual aparecerán por primera vez las cifras de activos, pasivos y patrimonio medidas bajo los criterios del Nuevo Marco Normativo que aplicarán las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto para la medición de las Propiedades Planta y Equipo que posee actualmente la Licorera de Caldas es necesario que se sigan alguna de las tres alternativas planteadas en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002.

En consecuencia, los valores que usted menciona podrían llegar a servir, solamente en la medida en que de ellas se pueda derivar la aplicación de alguna de las alternativas de medición establecidas en los numerales i) a iii) del literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, del Instructivo 002 de 2014

Con respecto a la segunda inquietud, la Norma de Activos Intangibles del Nuevo Marco Normativo para las Empresas cobijadas bajo la Resolución 414 de 2014, es clara en afirmar que las marcas no pueden ser reconocidas como Activos Intangibles, por lo tanto, en el caso de la Licorera de Caldas, no habrá lugar al reconocimiento de su marca en el Estado de Situación Financiera de Apertura por no cumplir con la definición de activo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Concepto Nos. 20152000000061 del 08-01-2015
 20152000039231 del 21-10-2015

3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

3.10. OTROS ACTIVOS

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación
 Conceptos Nos. 20152000000061 del 08-01-2015
 20152000040031 del 21-10-2015
 20152000042911 del 06-11-2015
 20152000045421 del 12-12-2015

3.11. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.14. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20152000026991 DEL 19-06-15

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
------------------------	--

1	TEMA	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contribuciones para los estratos 5 y 6 por la prestación de servicios públicos. Reconocimiento pasivo pensional- Instructivo 02 de 2014 – Norma beneficios a los empleados durante el año 2015

Doctor
GONZALO GARCÍA RIVERA
Director de Financiamiento
Empresas Públicas de Armenia
Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de abril de 2015, radicada con el número 2015-550-001845-2 en el cual solicita:

“1- Indicar la cuenta contable a utilizar para el reconocimiento de las contribuciones para los estratos 5 y 6 por la prestación de servicios públicos, por las empresas sometidas al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014.

2- Señalar si la empresa debe aplicar lo señalado por el instructivo 02 de 2014 o si continúa amortizando el cálculo actuarial hasta el 2024, para registrar la amortización del cálculo actuarial de pensiones.”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- Cuentas por Pagar - Catálogo General de Cuentas- Contribuciones

La prestación de servicios públicos domiciliarios está regulada desde la Constitución Política de Colombia, es así como sobre el particular en el artículo 367 hace referencia a los conceptos de solidaridad y redistribución de ingresos, señalando: *“La Ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos. (...)”* (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de la norma constitucional, la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.”*, en su artículo 89 desarrolla los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos al disponer, *“Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta Ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.* (Subrayado fuera de texto)

Los concejos municipales están en la obligación de crear “fondos de solidaridad y redistribución de ingresos”, para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente Ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta Ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso.”

Respecto de la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público señala que el pasivo *“es una obligación presente o producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”*

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado en la Resolución 135 de 2015, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como *“Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural. 2- El valor de la disminución de los derechos causados en la empresa. 3- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON: 1-El valor de los recursos que son propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención. 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la empresa que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

2- Beneficios a los empleados – Beneficios Posempleo

La Resolución 414 de septiembre 8 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones” señala un período de transición para su aplicación el cual está regulado en el artículo 3º. “Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, nos permitimos señalar:

1- Cuentas por Pagar - Catálogo General de Cuentas- Contribuciones

El ordenamiento legal que rige para las empresas prestadoras de servicios públicos reglamenta que en las facturas de los usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6 y de los catalogados como industriales y comerciales, se incorpore el cobro del factor

de la contribución que se debe aplicar para el otorgamiento de subsidios, de los cuales son beneficiarios los usuarios pertenecientes a los estratos 1, 2 y 3, señalando que corresponde a dichas empresas recaudar los recursos de la aplicación de los factores de sobreprecio a los estratos más altos, los cuales se destinarán obligatoriamente al subsidio para que las personas de menores ingresos puedan acceder a los servicios públicos domiciliarios.

En este sentido se considera que los recaudos por contribuciones, no son recursos propios de la empresa prestadora del servicio, éstos se constituyen en un recaudo a favor de terceros, por tanto deben reconocerse en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

2- Beneficios a los empleados – Beneficios Posempleo

Conforme a lo dispuesto en la Resolución 414 de 2014, durante el periodo de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, es decir, que en el tratamiento del pasivo pensional, para determinar la amortización del cálculo actuarial en el año 2015, se tomará el plazo hasta el 2029, aplicando el procedimiento dispuesto en la Resolución 633 de 2014, pero simultáneamente, durante el periodo de transición y a partir del estado de situación financiera de apertura elaborado al 1º de enero de 2015, prepararán información de acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos con los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Es del caso señalar que el nuevo marco normativo establece que a los conceptos de pasivos pensionales les aplica la norma sobre Beneficios a los empleados-posempleo, por lo que en desarrollo de las actividades contempladas en el instructivo 02 de 2014, para incorporar los saldos existentes a 31 de diciembre de 2014 al estado de situación financiera de apertura, reconocen la provisión del total del pasivo por concepto del cálculo actuarial de pensiones actuales, cuotas partes y futuras pensiones, afectando directamente al patrimonio en la cuenta por transición al Nuevo Marco de Regulación.

A partir del 1º de enero de 2016, aplicarán únicamente la Norma relativa a los Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, de que trata el nuevo Marco Normativo para reconocer los hechos económicos relacionados como son: a) Actualizar el cálculo actuarial del pasivo pensional reconociendo el gasto o el ingreso según aumente o disminuya, anotando que esta normativa no contempla su amortización, en razón a que en la preparación del Balance de apertura afectó directamente el patrimonio al reconocer la

provisión por el pasivo total. b) Reconocer el pago de la nómina de pensionados, disminuyendo la provisión constituida para atender el pasivo pensional.

CONCEPTO No. 20152000044541 DEL 01-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Cuentas por pagar Propiedad Planta y Equipo
	SUBTEMA	- Tratamiento contable de los recursos recibidos por Artesanías de Colombia provenientes del Programa Iberoamericana para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS. - Tratamiento contable de bienes inmuebles en el estado de situación financiera – ESFA, previsto en la Resolución 414 de 2014. Preparación de información bajo nuevo marco normativo

Doctor

MILTON ILDEBRANDO TORRES PERICO

Profesional de Gestión

Artesanías de Colombia - Ministerio de Industria y Comercio

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500051192, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los recursos recibidos por la entidad correspondientes al programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS y el bien inmueble declarado patrimonio cultural donde funciona la sede de la entidad, para efectos de la generación del Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA, así:

Pregunta No. 1

“(…)

En el activo, exactamente Bancos, tenemos unos recursos correspondientes al programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS. Iniciativa Iberoamericana de Cooperación intergubernamental, en el cual cada país efectuó un aporte que está entre 20.000 y 40.000 Dólares. Recursos destinados para el desarrollo de políticas regionales del sector Artesanal.

Esta iniciativa nace en Cádiz España en la XXII Cumbre Iberoamericana de Jefas y Jefes de Estado y de Gobierno, en el cual se aprobó la puesta en marcha del Programa, inscribiéndose a este efecto en el Programa de Acción de la Declaración de Cádiz, Acápite A11.

Para este efecto se aprobó a Colombia como Secretaria Técnica del Programa y a la Doctora Aida Furmánski como Presidente del Comité Intergubernamental 4

Recursos cuya contrapartida se manejan en el pasivo 245003 como convenio

Con estos antecedentes, solicitamos nos puedan orientar si debemos mantener estos recursos en el Estado de Situación Financiera ESFA (...)"

Pregunta No. 2

"(...)

Por otra parte, en el Activo de la entidad, tenemos un bien Inmueble, declarado Patrimonio Cultural de la Nación, sede donde funciona Artesanías de Colombia, que a la fecha se encuentra en restauración, que a diciembre 31 de 2014 se encuentra en las siguientes circunstancias Contables y Financieras:

<i>Valor del Inmueble en libros:</i>	<i>661.699.602</i>
<i>Depreciación Acumulada:</i>	<i>81.201.034</i>
<i>Valorizaciones:</i>	<i>18.145.428.182 (...)</i>

(...) Al aplicar las Normas Internacionales se nos presentan varios Escenarios los cuales son:

- Llevar todo como mayor valor del Bien, valor en libros más Valorizaciones menos depreciaciones más Anticipo Total \$ 30.470.251.165.*
- Registrar como Inmueble, el valor en libros más Valorizaciones menos depreciación Total \$18.145.428.182, y llevar el anticipo como construcciones en Curso \$11.744.324.415.*
- Registrar como valor del Inmueble; El valor en libros más valorizaciones menos depreciación más el avance de la Obra (Del anticipo) Total \$20.981.309.007 Y llevar el saldo del Anticipo como construcciones en curso \$8.908.443.590.*
- Registrar como valor del inmueble; El valor en libros más valorizaciones menos depreciación más el valor real girado del anticipo a diciembre de 2014 Total \$25.370.252.105 y llevar el saldo del anticipo como construcciones en curso \$4.519.492.*

Ante estos escenarios quedamos atentos a sus apreciaciones y agradecemos nos oriente sobre lo más procedente (...)"

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la conversación telefónica sostenida con el doctor Milton Torres, profesional de gestión de Artesanías de Colombia, el día 26 de noviembre de 2015, para ampliar la información relacionada con los términos contractuales del Programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, se pudo establecer lo siguiente:

(...)”

El Doctor Milton, informa que el programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, corresponde a una iniciativa y/o acuerdo Iberoamericano de Cooperación intergubernamental nacido en Cádiz España en donde los jefes de gobierno de los países miembros del programa incluido Colombia, aprobaron la puesta en marcha del programa de Acción de la Declaración de Cádiz, Acápite A11. En dicha reunión se aprueba el monto de los recursos a entregar y la destinación de los recursos, los cuales se reciben en una cuenta corriente abierta a nombre de Artesanías de Colombia. Los aportes del gobierno colombiano llegan a este programa como inversión. A la fecha, estos recursos se encuentran disponibles de utilización para el programa y solo se han usado algunos recursos para cubrir gastos de viaje. De este programa no existe convenio ni contrato que contemple el manejo contractual del mismo (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las características cualitativas de la información financiera que deben observar las entidades contables públicas dentro del proceso de preparación y elaboración de los estados financieros, así:

(...)”

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia (...)

(...) Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...) (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del proceso de transición hacia el nuevo Marco Normativo contable previsto para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar el Ahorro del Público, la Contaduría General de la Nación emitió el instructivo No. 002 de 2014, mediante el cual se realizan orientaciones de carácter técnico en relación con el proceso de transición hacia el nuevo marco normativo, así:

(...)”

Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación (...)

(...) 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 (...)

(...)

71) ACTIVOS

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo (...) (Subrayado fuera de texto)

(...)”

72) Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable (...)

(...) Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- h. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor*
 - Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
 - Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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)*

Para efectos de reconocer las cuentas por pagar por las obligaciones de la empresa adquiridas con terceros, la Resolución 414 de 2014 que contiene el marco normativo contable para empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran ahorro del público, señala que:

(...)"

CUENTAS POR PAGAR

Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en 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)

En este sentido, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 139 de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas para las empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:

(...)”

2453 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración (...)”

(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas este Despacho se permite señalar que la información contable pública de Artesanías de Colombia, debe atender las características cualitativas de la información contable pública previstas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública; esto es; que la información financiera refleje de forma razonable la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad registrando la totalidad de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales de cometido estatal a cargo de la entidad.

A continuación se resuelven las inquietudes en su orden, así:

Pregunta No.1

Frente a la inquietud de determinar el tratamiento contable de los recursos provenientes del programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, es preciso señalar que en la información aportada por la entidad, no se encuentran claramente definido los derechos, obligaciones y beneficios para las partes. En consecuencia, la entidad deberá documentar el contexto en forma amplia y suficiente para determinar el procedimiento contable respectivo; en tanto que mientras se realizan tales gestiones, deberá mantener en el Estado de Situación Financiera el reconocimiento del efectivo y colateralmente reconoce un pasivo, que bien podría corresponder a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para efectos de la elaboración del estado de situación financiera – ESFA, previsto en el instructivo No. 002 de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, en cumplimiento de las características cualitativas que debe contener la información contable pública, se hace necesario mencionar que se deben implementar los controles necesarios y documentar el procedimiento relacionado con el programa para la promoción de las Artesanías, IBERARTESANIAS; en aras de brindar claridad sobre el manejo de dichos recursos, rendición de cuentas a los integrantes del programa y la destinación de los rendimientos financieros producidos por los recursos en la cuenta bancaria, si a ello, hubiere lugar.

Pregunta No.2

Frente a la segunda inquietud relacionada con el valor del inmueble por el cual Artesanías de Colombia reconocerá en el estado de situación financiera de apertura (ESFA), el activo en donde actualmente funciona su sede; se hace necesario señalar que el instructivo No. 002, de la Resolución 414 de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación permite reconocer como Propiedad, planta y equipo aquellos activos tangibles empleados por la empresa para propósitos administrativos y la producción y comercialización de bienes y medirlos por una de las siguientes alternativas: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición y iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado. En consecuencia, será la entidad soportada en sus políticas contables y decisiones de carácter interno, a quien le corresponde determinar el valor por el cual reconocerá dicho activo en el ESFA, acorde con lo establecido en el instructivo No. 002 y las normas para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, previstas en la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000044991 DEL 07-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público
	TEMA	2450-Avances y anticipos recibidos 4808-Ingresos diversos
	SUBTEMA	Anticipos recibidos y no aplicados

Doctor
 JORGE ELICER ALVIS LIZCANO
 Profesional especializado – Área de Cobranzas
 Industria Militar
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 29 de octubre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005221-2, mediante la cual consulta en el contexto del Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014, cuáles son las normas a aplicar en el caso *“de ingresos de recursos de personas naturales o jurídicas que pasado un tiempo no retiran los depósitos dejados como anticipos.”*

Así mismo solicita *“definir el tiempo de prescripción para aplicar los valores que mantiene INDUMIL en sus registros de vigencias anteriores.”*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, en el numeral 6.1.4. Ingresos, señala: *“Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.”*

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos se deban reconocer en el resultado del período.”

Ahora bien, en relación con los Ingresos la Norma de Ingresos de actividades ordinarias dispone que estos *“se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.”*

Además el CGC, describe la cuenta 2450-Avances y anticipos recibidos como: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, acuerdos, convenios y contratos, entre otros.”*

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- *El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.* 2- *El valor de la legalización de los avances.* 3- *El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.*

SE ACREDITA CON: 1- *El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.”*

Por su parte, la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adoptó el Procedimiento de control interno contable, señala:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. *Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, (...).

(...)

Coordinación entre las diferentes dependencias. Dada la visión sistémica de la contabilidad, existe una responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, por lo cual se requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades, así:

1.19.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable. El proceso contable de las entidades públicas 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 suficiente que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de las entidades que se relacionen con la contabilidad como proceso cliente, tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los anticipos recibidos forman parte del valor del bien o servicio ofrecido, hasta cuando se realice la entrega efectiva, momento en el cual al se aplicará y configurará el ingreso.

Ahora bien, respecto de los anticipos no ejercidos por los clientes, en desarrollo del Sistema de Control Interno, la entidad es responsable y autónoma en la administración y

control de sus recursos, razón por la cual le corresponde determinar las políticas contables, los procedimientos a implementar para la devolución de los recursos recibidos como anticipos, tales como los tiempos máximos para la devolución, instancias de aprobación y soporte documental para realizar los respectivos ajustes, caso en el cual si corresponden los anticipos recibidos en vigencias anteriores, afectará la subcuenta de 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

De igual manera, corresponde al área jurídica de la entidad, definir los tiempos de la prescripción según las normas aplicables en desarrollo del objeto social, tema que excede la competencia de la Contaduría General de la Nación para pronunciarse, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, la modificación del marco normativo no cambia los aspectos de control interno que inciden y deben aplicarse en la administración de los recursos de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000024921 DEL 02-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Patrimonio institucional Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMA	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza, y del impuesto complementario de conformidad con la Ley 1739 de 2014.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Cuentas por pagar Provisiones Patrimonio de las empresas Gastos de administración Gastos de ventas Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza y del impuesto complementario, de conformidad con la Ley 1739 de 2014.

Doctor
ALEJANDRO GONZÁLEZ DIAZ
Analista Profesional
Electrificadora del Meta S.A E.S.P.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001839-2 en la cual solicita:

“Para este año 2015 se tiene que contabilizar la provisión y el pago del impuesto a la riqueza. Para las entidades publicas (Sic) cuales (Sic) son las cuentas y la forma de contabilizarlo.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, en los artículos 1 y 35 creó respectivamente, el Impuesto a la Riqueza y el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria al Impuesto a la Riqueza, y Decreta:

“ARTÍCULO 1o. *Adiciónese el artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza - Sujetos Pasivos. *Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:*

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

(...)

PARÁGRAFO 2o. *Para el caso de los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza que sean personas jurídicas y sociedades de hecho, sean nacionales o extranjeras, el impuesto a la riqueza desaparece a partir del 1o de enero del año 2018 inclusive.*

(...)

ARTÍCULO 3o. *Adiciónese el artículo 294-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 294-2. Hecho generador. *El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1o de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de*

pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

(...)

ARTÍCULO 4o. Adiciónese el artículo 295-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 295-2. Base Gravable. La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, (...)

(...)

PARÁGRAFO 4o. En caso de que la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, sea superior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cualquiera de dichos años será la menor entre la base gravable determinada en el año 2015 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, es inferior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cada uno de los años será la mayor entre la base gravable determinada en el año 2015 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara.

ARTÍCULO 5o. Adiciónese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 296-2. Tarifa. La tarifa del Impuesto a la Riqueza se determina con base en las siguientes tablas: (...)

ARTÍCULO 6o. Adiciónese el artículo 297-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 297-2. Causación. La obligación legal del impuesto a la riqueza se causa para los contribuyentes que sean personas jurídicas, el 1o de enero de 2015, el 1o de enero de 2016 y el 1o de enero de 2017.

(...)

PARÁGRAFO. Los momentos de causación aquí previstos también se aplicarán para los efectos contables incluida la conformación del balance separado, o individual, y del balance consolidado

(...)

ARTÍCULO 8o. Adiciónese el artículo 298-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

(...)

ARTÍCULO 10. Los contribuyentes del impuesto a la riqueza podrán imputar este impuesto contra reservas patrimoniales sin afectar las utilidades del ejercicio, tanto en los balances separados o individuales, así como en los consolidados.

(...)

ARTÍCULO 35. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA - SUJETOS PASIVOS. Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.

PARÁGRAFO. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estarán en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 36. HECHO GENERADOR. El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.”

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

“9.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos

*202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

9.1.2.3. Cuentas por pagar

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación.

.1.1. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705-Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción.

(...)

5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar..” (Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación por medio de la Resolución No. 041 del 9 de febrero de 2015, modifica el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para incorporar los conceptos de las nuevas rentas creadas en la Ley 1739 de 2014, y en su artículo 1 crea entre otras, las siguientes subcuentas:

“244031	<i>Impuesto a la riqueza</i>
244032	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
512032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
512033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
522032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
522033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza”</i>

De otra parte el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público prescribe:

“CAPÍTULO II PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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 en el 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

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre, en relación con su cuantía y/o vencimiento

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

(...)

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto. (...)

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.”

a. Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación.

(...)

b. Medición posterior

Las provisiones se revisarán como mínimo al final del periodo contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)

c. Revelaciones

Para cada tipo de provisión, la empresa revelará la siguiente información:

- la naturaleza del hecho que la origina;
- una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo; las adiciones realizadas durante el periodo, incluidos los ajustes procedentes de los cambios en la medición del valor descontado; los valores cargados contra la provisión durante el periodo; y los valores no utilizados que hayan sido objeto de liquidación o reversión en el periodo;
- una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante;
- una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos; y
- los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

2790-PROVISIONES DIVERSAS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.

3215 RESERVAS

Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados.

5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

(...)

5373 PROVISIONES DIVERSAS

Representa el valor de las obligaciones estimadas en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en virtud del principio de causación y teniendo en cuenta el periodo de transición para las empresas bajo la Resolución 414 de 2014 es del 1 de enero a diciembre 31 de 2015, puesto que en el periodo de transición deben aplicar los dos marcos normativos; resolución 354 de 2007 y resolución 414 de 2014, se concluye que para el año 2015, no es procedente contabilizar provisión del impuesto a la Riqueza, por la obligación fiscal del año 2015, puesto que el hecho generador de este impuesto es la posesión de la riqueza al 1 de enero del año 2015.

El procedimiento para el reconocimiento del impuesto a la riqueza y el impuesto complementario de normalización tributaria, bajo los dos marcos normativos, se expone a continuación:

EN RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE, RESOLUCIÓN 354 DE 2007

Para los gastos imputables a la administración, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a la operación y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a la operación, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

Alternamente el Impuesto a la Riqueza correspondiente a los años 2016 y 2017, deberá ser registrado en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con crédito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, con su correspondiente revelación en las notas a los estados financieros, en forma tal que permita evidenciar la estimación de la base gravable del impuesto, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014.

Estos registros operan por los impuestos causados a 1 de enero de 2015 y correspondientes únicamente a ese ejercicio contable. Es decir que a partir del 1 de enero de 2016 no habrá lugar a efectuar registros bajo este marco normativo, toda vez que entra en vigencia plena el marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014.

EN MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RESOLUCIÓN 414 DE 2014

Para el reconocimiento del impuesto a la riqueza causado a 1 de enero de 2015, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS para la porción imputable a gastos de administración y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a las ventas y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, alternamente en el año 2015, corresponde traer a valor presente la estimación de la base gravable del importe del impuesto a cargo por la obligación fiscal de los años 2016 y 2017, teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014, registrando una provisión con un débito en la subcuenta, 537390-Otras provisiones diversas, de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas, de la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS.

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a las ventas, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000044601 del 02-12-2015

3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 20152000009121 DEL 24-03-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Modificación del procedimiento sobre bonos pensionales según lo señalado por la Resolución 633 de 2014

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Medición y reconocimiento de beneficios pos empleo por concepto de bonos pensionales no emitidos

Doctor

JOSE DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ

Director de Contabilidad

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550007292, en la cual consulta el procedimiento contable para cancelar el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, en aplicación de la modificación planteada por la Resolución 633 de 2014 expedida por la CGN.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular permítanos señalar,

La liquidación provisional de bonos pensionales venía presentándose en cuentas patrimoniales como un pasivo estimado, procedimiento contable modificado mediante la expedición de la Resolución 633 de 2014, en el sentido de revelar este hecho económico en cuentas de orden para reconocer como obligación el valor de los bonos pensionales emitidos, según lo señalado en el numeral 8.1 Emisión de bonos pensionales. “La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del

bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.”

De otra parte el artículo 5º de esta misma normativa, indica, *“**Transitorio.** Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de capital fiscal del patrimonio.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el procedimiento para el reconocimiento del pasivo pensional fue modificado mediante la Resolución 633 de 2014 y aplica a partir del 1º de enero de 2015. Esta norma determina que el gasto por la emisión de los bonos pensionales se afectará cuando la entidad expida el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, operación que según la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, debía reconocerse en la subcuenta 272102-Liquidación provisional de bonos pensionales por amortizar, cuenta que en aplicación del nuevo procedimiento debe cancelarse contra el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de bonos pensionales.

Cuando por la aplicación del nuevo procedimiento la subcuenta 272101- Liquidación provisional de bonos pensionales tenga saldo éste se cancelará, según lo dispuesto por la ya mencionada resolución, afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Este procedimiento regirá durante el año 2015 y aplica en el marco de la regulación del RCP.

Ahora bien, las empresas clasificadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, tal es el caso de la EAAB, al encontrarse en periodo de transición al marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, deben aplicar para la presente vigencia lo señalado en el instructivo 02 de 2014, en donde se determinan los pasos a seguir para identificar, clasificar, medir y reconocer los pasivos pos empleo, así como para valorar los activos destinados para el pago de estas obligaciones, representados por la reserva financiera

actuarial a efecto de incorporar estos conceptos al estado de situación financiera de apertura.

De otra parte, en el periodo de transición de que trata el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, según el cual simultáneamente debe prepararse el ejercicio contable de 2015, aplicando las normas del nuevo marco normativo, las obligaciones por concepto de bonos pensionales no emitidos, para efecto de la medición se ajustará a lo señalado por la norma de los pasivos pos empleo reconociendo en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, no obstante que en el contexto de la Resolución 414 de 2014, constituyen una obligación probable y cumplen las condiciones de las provisiones, como son: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente deba desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

CONCEPTO No. 20152000030821 DEL 13-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento del plan de retiro voluntario como cargos diferidos

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento del plan de retiro de voluntario

Doctor
 JAIME GONZÁLEZ MÉNDEZ
 Profesional Especializado Contabilidad
 Industria Licorera de Caldas
 Manizales – Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003231-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer un plan de

retiro voluntario que ha venido estructurando la Industria Licorera de Caldas, con recursos solicitados del sector financiero.

Así mismo, si el RCP permite contabilizar los desembolsos realizados para atender ese plan de retiro voluntario en Otros activos como cargos diferidos, debido a que la entidad estima amortizarlo en un plazo entre 5 y 10 años, acorde con el tiempo concedido para cancelar el préstamo obtenido, y cuál sería el plazo máximo en el cual se podría amortizar.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

El Marco conceptual del RCP en la Norma Técnica relativa a los Otros activos señala:

“195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, (...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Gastos determina:

*282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y

hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, (...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.”

Por su parte el CGC del RCP describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS como, “Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público

El numeral 6. del Marco conceptual incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, define los activos como, “Representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)”

Así mismo determina que para el reconocimiento de los activos “6.2.1. (...) Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

De otra parte la Norma relacionada con los Beneficios a los empleados, en el numeral 5.3. **Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual** señala: “5.3.1. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto.

5.3.2. *Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se medirán por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación al finalizar el período contable. En caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento. Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del período contable, se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En razón a que la Industria Licorera de Caldas pertenece al ámbito de aplicación del Marco normativo incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, y en consecuencia se encuentra en periodo de transición de la normatividad contable, durante el cual esta empresa en la vigencia 2015 utiliza para los efectos legales el RCP y de manera simultánea prepara la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, es necesario señalar en el contexto del RCP, como de la normatividad de la Resolución 414, el tratamiento contable a aplicar, así:

1. Régimen de Contabilidad Pública precedente

De conformidad con la normatividad del RCP, se reconoce un activo diferido cuando se adquieren bienes o servicios que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio a la entidad, concepto que no puede afirmarse del hecho económico relacionado con un plan de retiro voluntario, en donde los beneficiarios, una vez se acogen al mismo dejan de prestar sus servicios y consecuentemente no participan del proceso productivo que genera beneficios económicos a la empresa.

Ahora, si bien el plan beneficiará a personal relacionado con funciones de dirección, planeación y apoyo logístico en donde los gastos se clasifican como de Administración, y a personal relacionado con la operación básica o principal en donde los gastos generados se clasifican como Gastos de Operación, estas erogaciones no pueden catalogarse como relacionadas con el proceso productivo, caso en el cual contablemente reconocerá la operación como un gasto administrativo, debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 250508-Indemnizaciones de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público

En el contexto del marco normativo incorporado por la Resolución 414 de 2014, el plan de retiro voluntario no puede clasificarse como un activo diferido, por cuanto un activo se reconocerá cuando exista la probabilidad de que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y su valor puede medirse con fiabilidad, y en el evento que no genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

De otra parte, la norma relativa a los Beneficios a los empleados, trata los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, en donde el plan de retiro voluntario que la entidad planea realizar, corresponde a una obligación cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual que se reconoce como un gasto, por lo que el registro contable se realiza debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditando la subcuenta 251301-Indemnizaciones de la cuenta 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VINCULO LABORAL O CONTRACTUAL, la cual se cancela al momento del giro.

CONCEPTO No. 20152000034281 DEL 21-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Medición de los beneficios a los empleados por concepto de primas de antigüedad, auxilios educativos y estabilidad laboral.

Señor:
 JHON JAIRO CARRASCAL CARRASCAL
 Audit One Financial Advisors S.A.S.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003896-2, mediante el cual solicita aclaración sobre la aplicabilidad de los cálculos actuariales para la medición de los beneficios a los empleados, específicamente, los relacionados con las primas de antigüedad, los auxilios educativos y la estabilidad laboral, argumentando que el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado

de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no es claro respecto al tema y sólo se enfoca en pensiones.

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen, respecto a los beneficio a los empleados, lo siguiente:

“CAPÍTULO II PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados como a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable, cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. Hacen parte de dichos beneficios, los sueldos, salarios y aportes a la seguridad social, incentivos pagados y beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

5.1.2 Medición

Los beneficios a los empleados a corto plazo se medirán por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

El activo diferido reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

5.2 Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses del cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2 Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

El activo diferido reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

5.3 Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

5.3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto.

5.3.2 Medición

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se medirán por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación al finalizar el periodo contable. En caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento. Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del periodo contable, se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

(...)

5.4 Beneficios posempleo

5.4.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa, en su calidad de empleadora, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa

consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2 Medición

Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de absolver su consulta, se concluye que la medición de los beneficios a los empleados dependerá de la clasificación que efectúe la empresa respecto a las retribuciones que suministra a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo las originadas por terminación del vínculo laboral o contractual y posempleo, contemplando asimismo, los beneficios suministrados a los sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, de conformidad con la normatividad vigente, los acuerdos contractuales o las obligaciones implícitas que den origen al beneficio.

Para efectos de llevar a cabo la clasificación de los beneficios a los empleados, el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, estableció, junto con los respectivos criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, cuatro categorías: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

Los beneficios a los empleados a corto plazo, son definidos como aquellos que otorga la empresa a los empleados con vínculo laboral vigente, y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable.

Por otro lado, los beneficios a los otros empleados a largo plazo, corresponden a aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se otorguen a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, se describen como aquellos que otorga la empresa cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual.

Por su parte, los beneficios posempleo, se refieren a los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Primas de antigüedad

Considerando la anterior conceptualización, las primas de antigüedad que otorgan las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, podrían estar clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo o en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación.

En consecuencia, la medición de las primas de antigüedad se llevará a cabo de conformidad con los criterios establecidos para la categoría respectiva en la que hayan sido clasificadas:

Primas de antigüedad clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación de una prima de antigüedad vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Primas de antigüedad clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo

Si la cancelación de una prima de antigüedad no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos

En relación con los auxilios educativos y considerando las categorías definidas en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, este tipo de beneficios podrían clasificarse en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo, en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación y si el trabajador cuenta con vínculo laboral vigente, o en la categoría beneficios posempleo, si el auxilio se pagará después de que el empleado complete su periodo de empleo en la empresa, como beneficio distinto a los recibidos por terminación del vínculo laboral o contractual.

Por consiguiente, los auxilios educativos se medirán con observancia a los criterios de medición señalados en la correspondiente categoría en la que hayan sido clasificados:

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación de un auxilio educativo vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo

Si la cancelación de un auxilio educativo no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios posempleo

Si el auxilio educativo será pagado al trabajador, al sobreviviente, beneficiario y/o sustituto del mismo, después de completar el periodo de empleo en la empresa, como beneficio distinto a los recibidos por terminación del vínculo laboral o contractual, se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago del beneficio, utilizando evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

Beneficios para la estabilidad laboral

En el mismo sentido que las primas de antigüedad, los beneficios para la estabilidad laboral, podrían estar clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo o en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación.

En razón de lo anterior, la medición de estos beneficios se efectuará con base a los criterios establecidos en la categoría respectiva en la que se hayan clasificado:

Beneficios para la estabilidad laboral clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación del beneficio vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Beneficios para la estabilidad laboral clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo

Si la cancelación del beneficio no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el

gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

CONCEPTO No. 20152000044711 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la bonificación por servicios prestados para los empleados de las Empresas Sociales del Estado, establecidas en el Decreto 1042 de 1978

Doctora:
EFIGENIA BUSTOS VEGA
Subdirectora
E.S.E – San Antonio
Rionegro - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500047192, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que deben tener las bonificaciones de servicios prestados otorgadas a los funcionarios de la entidad y establecidas en el Decreto 1042 de 1978, así:

“(…)

Las bonificaciones relacionadas con el Decreto 1042 de 1978, deben ser reconocidas como un beneficio de largo plazo, Teniendo en cuenta que, en los hechos tiene las características de ser un premio por la antigüedad, para cuyo cálculo se deberán considerar aspectos como rotación, mortalidad y variación de la base de cálculo de este beneficio. Lo anterior implica proyectar los pagos futuros que se hará por este beneficio y medirlos a valor presente (...)”

CONSIDERACIONES

El Gobierno Nacional, mediante Decreto 1042 de 1978, estableció la bonificación por servicios prestados en favor de los empleados públicos, así:

“(…)

Artículo 45º.- De la bonificación por servicios prestados. A partir de la expedición de este Decreto, créase una bonificación por servicios prestados para los funcionarios (...) Esta bonificación se reconocerá y pagará al empleado cada vez que cumpla un año continuo de labor en una misma entidad oficial (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las normas para el reconocimiento y medición de los beneficios a empleados establecidas por la Resolución 414 de 2014, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no capan ni administran recursos del público, contienen los criterios principales para realizar la clasificación de la bonificación por servicios prestados como beneficio a los empleados de corto plazo, así:

“(…)

5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo.

5.1.1 Reconocimiento. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable, cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. Hacen parte de dichos beneficios, los sueldos, salarios y aportes a la seguridad social, incentivos pagados y beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados (...)

“(…)

5.1.2 Medición

Los beneficios a los empleados a corto plazo se medirán por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que la E.S.E – San Antonio debe reconocer y medir la bonificación por servicios prestados en favor de los funcionarios de la entidad establecida en el Decreto 1042 de 1978 y sus modificatorios, como un beneficio a empleados de corto plazo, por el valor de la obligación derivada del beneficio al final del periodo contable, en consideración a que dicha bonificación se reconoce y paga al empleado cada vez que cumple un año continuo de labor en la entidad.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Conceptos Nos. 20152000026991 del 19-06-2015
 20152000036041 del 10-09-2015

3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.17. PROVISIONES

CONCEPTO No. 20152000037451 DEL 01-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Provisiones
	SUBTEMA	Criterios a seguir para el reconocimiento y medición inicial de provisiones según lo establecido en la Resolución 414 de 2014.

Doctora:
 MARIA DEL PILAR MARTINEZ AMADO
 Contadora
 Hospital la Victoria Ese III Nivel
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500040652, mediante la cual solicita concepto acerca de los criterios a seguir para el reconocimiento y medición inicial de las provisiones acorde con lo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

Una vez revisada la guía, en lo referente a provisiones (...). Para el caso del Hospital la Victoria, desde la Secretaria General de Bogotá y la Dirección Distrital de Contabilidad se cuenta con el aplicativo SIPROJ WEB, para la medición inicial (Sic) los criterios allí establecidos continúan con la herramienta establecidas por ellos?, teniendo en cuenta que

la Secretaría de Hacienda de Bogotá consolida el Balance y es uno de los criterios unificados (...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de las provisiones, establecidas en la Resolución 414 de 2014 para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, mencionan lo siguiente:

“(…)

PASIVOS

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

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

PROVISIONES

Reconocimiento. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

No es dable para la Contaduría General de la Nación confirmar o desestimar la posibilidad de aplicar los criterios y metodologías de determinación de provisiones calculadas bajo un determinado software.

Desde la perspectiva de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación, el Hospital la Victoria Ese III Nivel debe reconocer y medir sus pasivos y provisiones acorde con la definición y criterios establecidos en el marco conceptual y normas previstas en el nuevo marco normativo contable de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en la Resolución 414 de 2014.

En consecuencia, la entidad contable pública reconocerá una provisión como un pasivo y un gasto, cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Por otra parte, la entidad contable pública debe tener en cuenta que con base en la información disponible al cierre de cada periodo deberá estimar la probabilidad de tener o no la obligación; ya que si es mayor la probabilidad de no tenerla, no habrá lugar al reconocimiento de pasivo en los estados financieros.

Ahora bien, cualquiera que sea la herramienta de medición de las provisiones, es preciso señalar que los criterios y pautas utilizados en dicho aplicativo deben estar alineados a los criterios mencionados en los párrafos anteriores, en cuanto se trate de entidades circunscrita al ámbito de aplicación del marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000043241 DEL 11-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Pasivos Estimados Cuentas De Orden
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública

	en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”
--	---

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Provisiones Pasivos Contingentes
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”

Doctora

LUZ MARINA PARRA CRISTANCHO

Coordinadora de Presupuesto y Contabilidad

Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda. – Canal TRECE

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 6 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004855-2, en la que expone la siguiente situación, referida al reconocimiento de pasivos contingentes y/o provisiones por procesos judiciales que cursan en contra de la entidad, señalando lo siguiente:

“El Canal fue demandado dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, con una pretensión inicial por la suma de treinta y cuatro mil millones de pesos (34.000.000.000,00).

El Tribunal Administrativo de Bogotá en primera instancia falló a favor de los intereses del Canal y denegó la totalidad de las pretensiones de la demanda.

El demandante interpuso recurso de apelación frente a la sentencia de primera instancia y el proceso actualmente se encuentra en el Consejo de Estado al despacho para sentencia de segunda instancia.

El Canal ha venido dando aplicación al libro II de Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública numeral 3. Reconocimiento de obligaciones, en cuanto a que se ha constituido la responsabilidad contingente en las cuentas de orden, partiendo del principio de prudencia para no afectar la estructura financiera del mismo y la viene revelando en las notas a los estados financieros.

Sin embargo, de manera atenta se solicita a la Contaduría General de la República nos indique ¿cuál es el tratamiento adecuado y oportuno para iniciar la provisión para

contingencias por procesos judiciales a cargo de las entidades en circunstancias como la antes descrita?”

CONSIDERACIONES

- i. **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.**

El marco conceptual del Régimen de la Contabilidad Pública, en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable, la aplicabilidad de los principios de contabilidad, prescribe:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

(...)

110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...).

8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...) (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, establece:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo.” (...) (Subrayado fuera de texto).

- j. En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, que hace parte del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 6.1.2, señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

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

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de

valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de septiembre de 2014, en el numeral 6 del Capítulo II Pasivos, establece lo siguiente:

- **PROVISIONES**

.8 Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. (Subrayado fuera de texto).

.9 Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (Subrayado fuera de texto).

El Las Capítulo III Activos y Pasivos Contingentes de las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 2, indica:

- **PASIVOS CONTINGENTES**

2.1 Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o

si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. (Subrayado fuera de texto).

k. Otras consideraciones

El Artículo 3° de la Ley 819 de 2003, *reglamentado parcialmente por el Decreto Nacional 3800 de 2005*, en relación con la aprobación de las valoraciones de los diferentes pasivos contingentes que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones de las distintas entidades estatales, señala lo siguiente:

Artículo 3º. Pasivos contingentes. *Las valoraciones de los pasivos contingentes nuevos que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones cuyo perfeccionamiento se lleve a cabo con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 448 de 1998, serán aprobadas por la Dirección General de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se manejarán de acuerdo con lo establecido en dicha ley. La valoración de los pasivos contingentes perfeccionados con anterioridad a la vigencia de la citada Ley 448 de 1998, será realizada por el Departamento Nacional de Planeación, con base en procedimientos establecidos por esta entidad.*

En cumplimiento de tal disposición legal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público elaboró una Metodología “*Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales*” la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma, disponible en la página web del citado Ministerio: www.minhacienda.gov.co, link:

http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf

CONCLUSIONES

La evaluación del riesgo mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico respecto de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados a cargo de las entidades públicas, en consideración a que éstas no hacen parte de la regulación contable dado que se trata de aspectos de carácter administrativo, es competencia de éstas. Por tanto, a las instancias competentes de cada entidad les corresponde evaluar, decidir e incorporar en sus políticas

institucionales un modelo con tal propósito, que sirva de soporte para garantizar el adecuado reconocimiento contable.

Ahora bien, si lo consideran pertinente, las entidades contables públicas pueden aplicar metodologías similares a la expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con la denominación *Metodología “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales”* la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma.

El citado modelo para la “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las Entidades Estatales”, es una propuesta metodológica para la cuantificación del pasivo contingente, para lo cual será necesario contar con una base de datos histórica estandarizada, de donde se puedan obtener todos los componentes para la aplicación de la misma. De no contar con la totalidad de los componentes en un determinado periodo, se precisará de la aplicación paulatina de la metodología de valoración. A este instrumento se puede acceder en la dirección web: www.minhacienda.gov.co, link:

- http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf

- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.**

De conformidad con lo señalado en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias”, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para el registro de las provisiones por procesos legales adelantados en contra de las entidades contables públicas se requiere establecer el resultado de la evaluación del riesgo producto de la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o por el estado del proceso, en la medida que ello permite determinar la probabilidad de ocurrencia de una decisión o fallo en contra de la entidad.

En consecuencia, el cálculo de la provisión para las demandas en contra de la entidad dependerá del resultado que arroje la aplicación de la metodología adoptada por cada entidad contable pública, la cual, además de medir la probabilidad del riesgo de fallo en contra de la misma y establecer una estimación monetaria de la posible obligación.

Si el resultado de la aplicación de modelo adoptado señala que probabilidad del riesgo de fallo en contra es mayor a que ocurra lo contrario, la entidad reconocerá un pasivo estimado mediante un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la

cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

- **En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.**

Como se indicó en el apartado anterior, la formulación de metodologías de reconocido valor técnico para determinar, en condiciones de incertidumbre, la probabilidad que se presenten fallos o decisiones contrarias a los intereses de la entidad en el marco de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, que sirva de herramienta, entre otros propósitos, para garantizar el adecuado reconocimiento contable, no hacen parte de la regulación contable dada que ello conforma aspectos administrativos, razón por la cual corresponde a cada entidad contable pública evaluar, decidir e incorporar en sus políticas institucionales una metodología propia para tal efecto.

En consecuencia, con base en la información disponible al cierre de periodo, deberá considerar si la probabilidad que el Consejo de Estado, en relación con el caso objeto de consulta, tome una determinación contraria a los intereses de la Empresa, y si tal probabilidad es mayor a que ocurra lo contrario.

Para determinar tal probabilidad, en la metodología que adopte la entidad se deberá considerar, entre otras variables, la razonabilidad y/o expectativa de éxito del demandante frente a los hechos y normas en las que se fundamenta; la consistencia y solidez de los hechos frente a las pruebas que se aportan y se practican para la defensa del proceso; la presencia de riesgos procesales y; realizar un estudio del nivel de jurisprudencia relacionada con los fallos judiciales favorables en casos similares o en igualdad de condiciones al que se está valorando.

De conformidad con lo anterior, al verificar la información disponible para establecer si existe o no una obligación presente en relación con el proceso objeto de consulta, mediante la aplicación de una metodología de reconocido valor técnico para la valoración, si la entidad llega a la conclusión que la probabilidad de tener una obligación presente es mayor a no tenerla, deberá reconocerse una provisión, en caso contrario reconocerá un pasivo contingente.

CONCEPTO No. 20152000044811 DEL 04-12-15

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
----------------------------	---

1	TEMA	Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Presentación de la provisión para impuestos de rentas e industria y comercio y para las contribuciones a la Superintendencia de Servicios y a la CRA en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)

Doctora
 ÁNGELA MARÍA HERRERA TOVAR
 Asesora contable
 Empresa de Servicios Públicos de Guarne

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004869-2 mediante la cual comenta que anualmente, al cierre de la vigencia, siempre se registran provisiones para el pago de los impuestos de renta e industria y comercio, y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), que debe ser cancelado en la siguiente vigencia. Las provisiones para impuestos se registran en la cuenta 2705-PROVISIONES PARA OBLIGACIONES FISCALES y la provisión para contribuciones en la cuenta 2790-PRIVISIONES DIVERSAS, del Catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública-RCP vigente.

Se indica además que con el nuevo marco normativo se eliminó la cuenta 2705-PROVISIONES PARA OBLIGACIONES FISCALES y teniendo en cuenta que el pago para impuestos es una obligación legal, que compromete a mediano plazo recursos financieros y se tiene argumentos y evidencias para realizar las estimaciones pertinentes, se consulta si en la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA, los valores causados por estos conceptos se deben cancelar y afectar la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO REGULATORIO, o se clasifica en la subcuenta 2701-Obligaciones fiscales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con relación al tratamiento contable de las cuentas por pagar, el numeral 3 del Capítulo II de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco de regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se prescribe lo siguiente:

“CUENTAS POR PAGAR

- **Reconocimiento**

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.

- **Clasificación**

Con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

- **Medición inicial**

Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector. (...)

Concretamente con relación al tratamiento contable del impuesto de rentas, el numeral 2 del Capítulo V de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco de regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se prescribe lo siguiente:

“2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que graven las utilidades de la empresa, tales como el Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre ganancias ocasionales y el impuesto sobre la renta para la

equidad (CREE). El impuesto a las ganancias también puede incluir otras formas de recaudo, como anticipos o retenciones.

El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias es el importe total que se tiene en cuenta al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo. Este incluirá tanto el impuesto corriente como el diferido.

.2. Impuestos corrientes

.2.1. Reconocimiento

El impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del periodo, ya sea real o presuntiva.

El impuesto corriente, del periodo presente y los anteriores, se reconocerá como un pasivo; sin embargo, cuando la cantidad pagada por este impuesto exceda el valor a pagar por esos periodos, el exceso se reconocerá como un activo.

Los impuestos corrientes generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos corrientes reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

.2.2. Medición

Los pasivos y activos por impuestos corrientes, procedentes del periodo presente o de periodos anteriores, se medirán por los valores que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal utilizando la normativa y tasas impositivas vigentes al final del periodo contable al cual corresponda el activo o pasivo relacionado.

.3. Impuestos diferidos

.3.1. Reconocimiento

El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera

generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

Para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias imponibles procedentes de inversiones en entidades controladas, de inversiones en asociadas o de participaciones en acuerdos conjuntos, no se reconocerán como un pasivo por impuesto diferido cuando: a) la controladora, el inversionista o el participante en un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria y b) sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, antes de que expire su derecho de compensación.

No obstante, un activo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

Los impuestos diferidos originados en una combinación de negocios afectarán el valor de la plusvalía o de la ganancia por una compra en condiciones favorables, de acuerdo con la Norma de Combinación de Negocios.

Cuando los activos o pasivos por impuestos diferidos se originen por activos y pasivos no monetarios medidos en una moneda distinta al peso colombiano, las variaciones en la tasa de cambio se reconocerán como ingreso o gasto del periodo.

.3.2. Determinación de la base fiscal

La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.

.3.3. Medición inicial

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente.

.3.4. Medición posterior

El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable. La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuestos

diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma, la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja. (...)

En el caso específica de la elaboración de Estado de Situación Financiera de Apertura el numeral 1.3.3 del instructivo No. 002 “Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” indica que:

“1.3.3. Impuesto a las ganancias

De acuerdo al nuevo marco normativo, el impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que gravan las utilidades de la empresa, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Ganancias Ocasionales y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). El impuesto a las ganancias también puede incluir otras formas de recaudo, como anticipos o retenciones.

El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, la empresa no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento en que fue realizada, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando: a) exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles o b) existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo liquidado. No obstante, la empresa no reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el

momento en que se realizó, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- 1. Actualizar el valor en libros de los activos y pasivos de la empresa de acuerdo con lo dispuesto en el presente Instructivo.*
- 2. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como depreciación diferida afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 3. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como impuesto diferido en la cuenta cargos diferidos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 4. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como impuesto diferido en la cuenta Créditos Diferidos afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 5. Determinar la base fiscal de los activos y pasivos reconocidos en la fecha de transición siguiendo los siguientes lineamientos:*
 - La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.*
 - La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.*
 - Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.*

6. *Calcular las diferencias temporarias como la diferencia entre el valor en libros de un activo o pasivo reconocido en la fecha de la transición y su base fiscal.*
7. *Determinar si la diferencia temporaria es imponible o deducible y si, en consecuencia, generará un pasivo o un activo por impuestos diferidos, respectivamente. Para el efecto, se tendrá en cuenta lo siguiente:*
 - a. *Si el valor en libros del activo es superior a su base fiscal, la diferencia temporaria será imponible y, en consecuencia, generará un pasivo por impuesto diferido.*
 - b. *Si el valor en libros del activo es inferior a su base fiscal, la diferencia temporaria será de deducible y, en consecuencia, generará un activo por impuesto diferido.*
 - c. *Si el valor en libros del pasivo es superior a su base fiscal, la diferencia temporaria será deducible y, en consecuencia, generará un activo por impuesto diferido.*
 - d. *Si el valor en libros del pasivo es inferior a su base fiscal, la diferencia temporaria será imponible y, en consecuencia, generará un pasivo por impuesto diferido.*
8. *Identificar y excluir, del cálculo de los pasivos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias imponibles que hayan surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*
9. *Identificar y excluir, del cálculo de los activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles que hayan surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento en que se realizó, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*
10. *Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos por el valor resultante de multiplicar la diferencia temporaria por las tasas impositivas vigentes en la fecha de transición. Para el efecto, se utilizarán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele. Esta medición reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, en la fecha de transición, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Si la empresa tiene acuerdos de estabilidad tributaria los tendrá en cuenta en el momento de estimar los activos y pasivos por impuestos diferidos. El reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

11. Reconocer, como activos por impuestos diferidos, los beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados que la empresa tenga en la fecha de transición, siempre que estos sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras antes de que expire su derecho de compensación aplicando la metodología definida en el literal j).
12. Presentar, en el estado de situación financiera de apertura, el valor total neto resultante del reconocimiento de los valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Lo anterior, siempre y cuando a) la empresa tenga el derecho legal de compensar los valores reconocidos y b) los activos y pasivos por impuestos diferidos i) se deriven del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal y ii) recaigan sobre la misma empresa o sujeto fiscal o, sobre diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales con los cuales se pretenda, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su valor neto, o realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 1.2.5 del Instructivo No. 002 “Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” establece lo siguiente:

“1.2.5 Provisiones

De acuerdo al nuevo marco normativo, las provisiones son pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en los pasivos estimados y en las responsabilidades contingentes con excepción de las provisiones relacionadas con beneficios otorgados a los empleados.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la empresa y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.
- Reconocer las obligaciones identificadas en el literal a) que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de provisión. Además medir dichas obligaciones por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero. Esta estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (subrayado fuera de texto).

Para el registro de las operaciones antes mencionadas el Catalogo General de cuentas aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de contabilidad pública mediante la resolución 139 de 2015, incorporó las siguientes cuentas:

“1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado que es susceptible de recuperarse en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal de periodos futuros en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los activos por impuestos diferidos.
- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.
- El valor de la reversión de la disminución del valor del activo por impuestos diferidos cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias deducibles cuando estas se reviertan.
- El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.
- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales cuando estos se utilicen.
- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales, cuando se extinga el plazo para compensarlos.
- El valor de la reducción de los activos por impuestos diferidos cuando se estime probable que no se dispondrá de suficientes ganancias fiscales en el futuro contra las cuales cargar la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos.

(...)

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- l. El valor de los pagos efectuados.
- m. El valor de las obligaciones compensadas.

SE ACREDITA CON:

- El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago.

(...)

2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia

fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de la reversión de los pasivos por impuestos diferidos.*
- *El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los pasivos por impuestos diferidos.*
- *El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.”*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las provisiones para el pago de los impuestos de renta e industria y comercio, y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), registradas a diciembre 31 de 2014, no deben ser objeto de eliminación del ESFA, por el contrario dichos valores deben ser incorporados en dicho estado y presentados en las siguientes condiciones:

Las empresas responsables de los impuestos a la renta, a las ganancias ocasionales y de renta para la equidad (CREE), deben hacer su mejor esfuerzo para determinar razonablemente el valor corriente de dichos impuestos, así como el valor del Impuesto de industria y comercio y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), calculadas a 31 de diciembre de 2014, con base a la información existente a dicha fecha, puesto que estos conceptos cumplen los criterios de los pasivos ya que se configuran en obligaciones adquiridas originadas en el desarrollo de sus actividades y se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable y deben reconocerse y presentarse como cuentas por pagar, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

De otra parte, si existen diferencias temporarias entre el valor en libros de los activos o pasivos reconocidos en el estado de situación financiera y su base fiscal, o con partidas que tienen base fiscal pero no están reconocidas como activos o pasivos contablemente, se debe reconocer un pasivo o un activo por impuestos diferidos en las cuentas “1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS o 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, según corresponda.

3.18. OTROS PASIVOS**CONCEPTO No. 20152000019541 DEL 23-04-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.
	TEMA	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

Doctora
 GLEYDIS CLEMENCIA HURTADO GRISALES
 Líder Unidad de Finanzas Corporativas
 E.S.P. GESTION ENERGETICA S.A. - GENSA
 Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500011192 en la cual manifiesta que con corte a diciembre 31 de 2014 la empresa reportó saldos en las subcuentas otros, por la contabilización de las siguientes operaciones:

290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios.

421090 Otras ventas de bienes comercializados, por concepto de venta de chatarra generada en la central termoeléctrica de Paipa.

819090 Otros derechos contingentes. Corresponde a los contratos pendientes de ejecución firmados para la venta de energía a largo plazo, cuya contrapartida es la cuenta 890590-Otros derechos contingentes.

Señala que una vez efectuada la revisión al PGCP no encuentran otras cuentas donde reclasificar el registró de dichas operaciones, y en razón a que el saldo de estas cuentas supera el 5% del total de la cuenta mayor, solicitan se les indique cuales deben ser las cuentas a utilizar para cada una de las operaciones.

De otra parte, el consultante, mediante comunicación telefónica aclaró que los subsidios a que hace referencia la consulta, son otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía, y son recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas.

Dado que en ocasiones el monto del subsidio es recibido antes de la facturación, GENSA lo contabiliza como un recaudo a favor de terceros, en la subcuenta 290590-Otros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y posteriormente cruza el saldo de esta subcuenta con el valor de la cuenta por cobrar a la Empresa de Energía.

Con relación a los contratos pendientes de ejecución reconocidos en cuentas 819090 Otros derechos contingentes, corresponden a contratos que solo han sido suscritos pero no ejecutados sobre los cuales se lleva el control en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

El párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que *“Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del Procedimiento contable para la Estructuración y presentación de los estados contables, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la utilización de las subcuentas denominadas “Otros” señala, “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. (...)”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RGP, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, dispone:

“2905- DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.

(...)

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.

(...)

4810-Extraordinarios

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.
2. El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.
3. Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.
4. El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
2. El valor de los recaudos en la DGCPN que al final del período contable no han sido reclasificados.
3. El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

1. El valor causado por los diferentes conceptos.”

De otra parte, el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la

resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

"2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.*
- 2- *El valor de la disminución de los derechos causados en la empresa.*
- 3- *El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.*
- 2- *El valor de los recaudos en las cuentas de la empresa que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.*

4808- INGRESOS DIVERSOS

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor causado por los diferentes conceptos.*

8390- OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas Relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la operación.

(...)

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contempladas en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la operación.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con relación a la inquietud sobre los registros en la cuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios para las empresas de energía, se concluye que en caso que la entidad no encuentre en el Catálogo General una subcuenta específica para el reconocimiento de alguna operación, puede utilizar las subcuentas “Otros”, y en caso de que el saldo supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Referente a los contratos pendientes de ejecución, es potestativo reconocerlos en cuentas de orden, pues su registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requiera sobre estos contratos, en consecuencia si se trata de contratos que puedan generar derechos deberá reconocerse en la subcuenta 839090-Otras deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS DEUDORAS DE CONTROL, y si se trata de posibles obligaciones, en la cuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Esta situación es importante explicarla plenamente en las notas a los estados contables.

Con respecto a la venta de chatarra, éste concepto debe reconocerse en la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-Extraordinarios, por cuanto corresponde a hechos distintos a las actividades ordinarias de la empresa.

Ahora, teniendo en cuenta que GENSA hace parte de las entidades que deben aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, para efectos de la transición a este marco, a continuación se señalan las cuentas a utilizar para el reconocimiento de los conceptos planteados en su consulta, de conformidad con el catálogo de cuentas definido bajo la resolución 139 de 2015:

Los subsidios para las empresas de energía, en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

El control de los contratos pendientes de ejecución, en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, o en la 939011-Contratos pendientes de ejecución de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, según se trate de posibles derechos u obligaciones, respectivamente.

Los ingresos provenientes de venta de chatarra en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20152000044151 DEL 25-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro al público
	TEMA	Pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento cuentas por pagar por servicios públicos

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Jefe Gestión Contable
Metro de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500051292 mediante el cual formula lo siguiente:

“En el catálogo general de cuentas para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014), se definieron las siguientes cuentas por pagar para el registro de las obligaciones por servicios públicos:

2484 SERVICIOS PÚBLICOS

248401 Acueducto

248402 Alcantarillado

248403 Aseo

248404 Energía

248405 Gas natural

248406 Teléfono

248490 Otros servicios públicos

Cordialmente solicitamos nos indiquen en que código contable del pasivo debemos registrar los anteriores conceptos teniendo en cuenta que son dos acreedores, UNE Telecomunicaciones y Empresas Públicas de Medellín, generándose un cheque para cada entidad acorde con el valor facturado.

Cabe aclarar que en las diferentes cuentas de gastos por concepto de servicios públicos el Metro de Medellín tiene definida una cuenta para cada concepto de estos servicios.”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe la cuenta 2484-SERVICIOS PUBLICOS, así:

“DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades, por concepto de servicios públicos. (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe utilizar las subcuentas respectivas de la cuenta 2484-SERVICIOS PUBLICOS, para causar las obligaciones por este concepto, con independencia de que el pago se genere a distintos acreedores. Los controles que se requieran con un mayor nivel de desagregación podrán efectuarse a través de auxiliares.

La contrapartida corresponde a la subcuentas 511117 ó 521115-Servicios Públicos, donde igualmente podrá controlar los diferentes conceptos a través de auxiliares.

Es de precisar que dependiendo la estructura operativa de la entidad, el total o la proporción del valor de estos servicios podrán tener como contrapartida registros en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCION.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000038551 del 14-10-2015

20152000042361 del 30-10-2015

20152000043241 del 11-11-2015

3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20152000042351 DEL 30-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Resolución 414 de 2014
	TEMA	Patrimonio de las Empresas Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Manejo de donaciones y bienes recibidos de terceros en el Estados de Situación Financiera de Apertura

CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO

Contador

Electrificadora del Caquetá S.A. E.S.P.

Florencia – Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-004595-2 de fecha 22 de septiembre de 2015, mediante la cual plantea dos inquietudes relacionadas con la aplicación del nuevo marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en cuanto a:

- El tratamiento de los valores registrados en la cuenta 3235 Superávit por Donación, y
- El tratamiento de los valores registrados en la cuenta 9436 Bienes Recibidos de Terceros y su contrapartida 9915 Acreedores de control por contra.

Lo anterior teniendo en cuenta que el nuevo plan contable no incluyó estas cuentas.

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de sus competencias legales y constitucionales, el 8 de septiembre de 2014 expidió el Instructivo 002 de 2014, por medio del cual imparte instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el citado instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

Así mismo, señala que para facilitar la aplicación del citado instructivo, las empresas tendrán como referente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el anexo del Marco normativo aplicable a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Con relación a los temas objeto de consulta, la regulación existente señala lo siguiente:

- **Tratamiento del superávit por donación**

Atendiendo las instrucciones dadas a través del instructivo de transición para la elaboración del estado de situación financiera de apertura por parte de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, los valores registrados en la cuenta 3120-Superávit por donación deben ser reconocidas como una subvención. Al respecto, el instructivo de transición señala:

“1.3.1 Subvenciones

De acuerdo al nuevo marco normativo, las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un

fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Estos recursos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

Las subvenciones pueden originarse por distintas vías, tales como: los préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, el reconocimiento de las subvenciones pudo haber afectado a) el resultado en las cuentas de otros ingresos ordinarios (donaciones) u otras transferencias o b) el patrimonio en las siguientes cuentas: capital fiscal, superávit por donación, patrimonio institucional incorporado o patrimonio público incorporado.
(...)

1.3.1.3 Donaciones

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.”

- Tratamiento de los Bienes recibidos de terceros

Con respecto a los valores registrados en las cuentas 9436-Bienes recibidos de terceros y su contrapartida 991506 de la cuenta 9915- Acreedoras de control por contra, el instructivo de transición señala que la empresa debe analizar los conceptos registrados en esta cuenta con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas, ya sea como propiedades, planta y equipo; o como propiedades de inversión, según corresponda.

Atendiendo lo citado en el párrafo anterior, para el reconocimiento de estas partidas la empresa debe analizar los criterios definidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en su componente Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que señala:

“10. Propiedades, planta y equipo

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

11. Propiedades de inversión

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el instructivo de transición emitido el 8 de septiembre de 2014, se imparten las siguientes instrucciones en torno al tema para la elaboración del estado de situación financiera, señalando, tanto para las propiedades, planta y equipo; como para las propiedades de inversión lo siguiente:

"Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo o en el grupo de Propiedades de inversión. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones señaladas anteriormente, la empresa ELECTRIFICADORA DEL CAQUETÁ S.A. E.S.P. para la elaboración del estado de situación de apertura, en relación con el tratamiento de la información registrada, bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en las cuentas 3235-Superávit por donación y 9346-Bienes recibidos de terceros, aplicará los siguientes tratamientos:

- Las partidas registradas en la cuenta 3235-Superávit por donación, ya sea en dinero, en especie o en derechos, para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público corresponderán a subvenciones, con respecto a las cuales la entidad deberá realizar las siguientes actividades:
 - Identificar si las partidas registradas se encuentran o no condicionadas.
 - Evaluar el cumplimiento total o parcial de las condiciones asociadas a la subvención, de forma que:
 - Si la subvención no se encuentra condicionada, o si encontrándose condicionada se han cumplido las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por donación afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.
 - Si la subvención se encuentra condicionada y no se han sido cumplido todas o algunas de las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por donación y reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida, multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la disminución de la cuenta Superávit por donación como el reconocimiento del pasivo, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.
- Las partidas registradas en la cuenta 9346-Bienes recibidos de terceros y en la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-Acreedoras de control por contra (Db), para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, podrán ser reconocidas como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión atendiendo los criterios señalados en el Marco Normativo y las condiciones para su reconocimiento como activo, es decir, que exista la probabilidad de generación de beneficios económicos futuros y que su medición sea fiable.

CONCEPTO No. 20152000043981 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos Otros gastos

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2358

	SUBTEMA	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores
--	----------------	---

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores

Señor:

NOLFAN RAMÍREZ

Profesional Universitario

Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P.

Neiva, Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 14 de septiembre de 2015, radicado con el número 2015-550-004491-2, en el que manifiesta:

“(…)

(…) en el actual plan contable permite contabilizar tanta (sic) en los ingresos como en los gastos utilizar la cuenta 4815 y 5815 ajuste ejercicios anteriores, mi pregunta... (sic) es correcto afectar directamente la cuenta 3225 Resultados ejercicios anteriores en el nuevo plan contable (Resolución No. 414 de 2014 y Resolución (sic) 139 de 2015) en el presente ejercicio contable en lo que va corrido del 2015. o a que (sic) cuenta del nuevo puc homologa esos registros.

(…)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2359

ARTÍCULO 3º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

(...)

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES: *“Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ajustes por mayores valores causados
 - El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)
- (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(…)

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

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- *El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.*
- *El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.*

- *El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.*
- *El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.*
- *El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.*
- *El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.*
- *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

Por lo anteriormente expuesto, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., durante el periodo de transición; es decir, el periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, seguirá utilizando para todos los efectos legales, toda la normatividad del Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimiento y la Doctrina Contable Pública expedida con anterioridad a la Resolución 414 de 2014 aplicable a esa Empresa, razón por la que el valor de los ajustes a los ingresos o a los gastos de vigencias anteriores continuarán registrándose en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, respectivamente.

Ahora bien, vale la pena señalar que durante el periodo antes mencionado, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, deberán preparar información financiera de acuerdo con el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público de manera simultánea, para que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

En consecuencia, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015 al preparar su información financiera paralela aplicando el nuevo marco normativo, utilizará la cuenta 3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para registrar las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores, pues la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de la Resolución 414 de 2014, establece que el efecto

de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000024221 del 29-04-2015
 20152000024921 del 02-06-2015
 20152000027081 del 19-06-2015
 20152000035641 del 04-09-2015
 20152000042361 del 30-10-2015
 20152000045411 del 11-12-2015

3.20. VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000002991 del 12-02-2015

3.21. VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20152000002351 DEL 05-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Ingresos por prestación de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de Ingresos por parte de Metro Cali S.A., en calidad de ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM del Municipio de Santiago de Cali.

Doctora:

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Profesional Especializada

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

Me refiero a su correo electrónico del 12 de diciembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004183-2 mediante el cual manifiesta:

ANTECEDENTES

“(…)

Nos encontramos en el proceso de definir las políticas contables, para establecer la política contable de ingresos solicitamos nos confirmen si debemos tomar como requerimiento y guía el Capítulo IV- Ingresos del nuevo marco normativo, considerando lo siguiente:

El objeto social de Metro Cali S.A., corresponde a la ejecución de todas las actividades previas, concomitantes y posteriores para construir y poner en operación el sistema de transporte masivo (SITM) de la ciudad de Santiago de Cali y su zona de influencia.

Los ingresos de actividades ordinarias de la Entidad corresponden a un porcentaje por concepto de la participación en la concesión de recaudo por la operación del SITM, para el funcionamiento de la entidad y el valor recaudado por tarifa para el mantenimiento de la infraestructura del sistema que le corresponde a la entidad.

Para definir la política contable de los ingresos de actividades ordinarias, de acuerdo con las normas para reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos (nuevo marco normativo), nos remitimos al capítulo IV-1 Ingresos, que establece:

“Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos generados durante el período contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a los aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se generan por venta de bienes, por la prestación de servicios, o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros”

Al evaluar lo establecido en la norma, consideramos que los ingresos de la Entidad no se enmarcan en la venta de bienes, prestación de servicios, ni el uso por parte de terceros de los activos de la Entidad, dado que la infraestructura del SITM, obras de plataforma urbana, son del Municipio de Santiago de Cali.

Por tanto, solicitamos nos indiquen si para la definición de la política contable para los ingresos de actividades ordinarias de la Entidad debemos considerar como guía el capítulo IV Ingresos o debemos tomar como guía otra norma que trate cuestiones similares o relacionadas y si es así, agradecemos nos indiquen el requerimiento y guía a seguir para la definición de la política contable.”

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

CONSIDERACIONES

El capítulo IV – Ingresos de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público de la Resolución 414 de 2014 establece que:

“(…)

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(…)

1.1.2 Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos 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 otro lado, el Contrato de Concesión No. 2 para la Prestación del Servicio Público de Transporte Masivo de Pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, suscrito por Metro Cali S.A. y Blanco y Negro Masivo S.A. el 15 de diciembre de 2006, el cual fue remitido a este Despacho con el propósito de ampliar la contextualización de la consulta, establece que:

“(…)

CLÁUSULA 44 INGRESOS DE METRO CALI S.A. COMO ENTE GESTOR DEL SISTEMA MIO.

Para efectos del presente Contrato, Metro Cali S.A., en su calidad de ente gestor del Sistema MIO, obtendrá como principales beneficios económicos, aquellos derivados de los ingresos del Sistema MIO durante el término de vigencia del presente Contrato, por un valor equivalente al siete por ciento (7%) del total de los recursos del Fondo General y aquellos determinados en el presente Contrato de Concesión.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Partiendo de que el Contrato de Concesión remitido por Metro Cali S.A. con el propósito de ampliar el contexto de la consulta, establece que los ingresos de la empresa se originarán en calidad de ente gestor; es decir, que los ingresos de la empresa provienen de un rol netamente administrativo; Metro Cali S.A. no reconocerá sus ingresos por concepto de concesiones sino por concepto de gestión de transporte masivo y diseñará las políticas contables para su reconocimiento de conformidad con lo establecido en el numeral 1.1.2 Ingresos por prestación de servicios del capítulo IV – Ingresos dispuesto en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000024221 del 29-04-2015

3.22. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20152000025961 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las donaciones recibidas para la compra de equipo establecido por la Resolución 414 de 2014

Doctor
RAUL OSPINO AYOS
Contador
ESE - HOSPITAL MUNICIPAL DE SABANAGRANDE
Sabanagrande - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500022262, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable de las donaciones recibidas para la compra de equipos, así:

“La donación echa (SIC) por el ministerio para compra de equipo y teniendo en cuenta que en el nuevo catálogo de cuentas no existe la cuenta 3235 superávit por donación en que cuenta debe registrarse”

CONSIDERACIONES

El nuevo marco normativo del Régimen de Contabilidad Publica incorporado mediante Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece las normas para el reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con la adquisición de Propiedad, Planta y Equipo producto del recibo de una subvención por donaciones, así:

*“(...) **Propiedades, Planta y Equipo. Medición inicial.** Cuando se adquiriera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle (...)”* (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, estas mismas normas establecen el tratamiento contable para efectos del reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con el ingreso por subvenciones, así:

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catalogo General de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015 para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene las cuentas contables para el tratamiento de las subvenciones, así:

“(...) Cuentas por pagar. 2402 -Subvenciones por pagar.

240204 – Subvención por donaciones. Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos”

(...) Transferencias y subvenciones. 4430. Subvenciones.

443004. Subvención por donaciones. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que siguiendo las nuevas normas y criterios establecidos en la Resolución 414 de 2014, el HOSPITAL MUNICIPAL DE SABANAGRANDE - ESE, debe reconocer como una subvención la donación recibida del Ministerio para la compra de equipos. Esto en razón a que se deben reconocer como subvenciones, los recursos recibidos por donaciones procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

Ahora bien, en este sentido es importante tener en cuenta que las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Es por ello, que la entidad contable pública deberá establecer si la subvención por donación recibida está o no sujeta a alguna condición a fin de reconocerla contablemente como un pasivo o un ingreso respectivamente. En caso, que la subvención corresponda a un pasivo, la entidad contable publica deberá acreditar la subcuenta 240204 – SUBVENCIONES POR DONACIONES de la cuenta 2402 – SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual se afectará de forma gradual en la medida del cumplimiento de la condición pactada y reconociendo un ingreso en la subcuenta 443004 – SUBVENCION POR DONACIONES de la cuenta 4430 – TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Si la subvención recibida por donaciones no contempla el cumplimiento de condiciones, la entidad contable publica reconocerá este ingreso en la subcuenta 443004 – SUBVENCION POR DONACIONES de la cuenta 4430 - SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20152000040901 DEL 23-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Transferencias y Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de la cofinanciación del Gobierno a la deuda del Metro de Medellín. Actividades para el ajuste de los saldos de cofinanciación reconocidos en el Patrimonio

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Jefe Gestión Contable
Empresa Metro de Medellín
Bello Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 3 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004344-2 mediante el cual manifiesta:

“Asunto: Tratamiento contable de las subvenciones Internacionales de Información Financiera del gobierno en Normas

De acuerdo con el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, tenemos la siguiente inquietud con respecto al tratamiento contable de las subvenciones del gobierno: la Ley 310 de 1996, se creó con el fin de darle viabilidad a la construcción de los sistemas de transporte masivo en el país y para modificar la ley 86 de 1989, por la cual rigen normas sobre sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveían los recursos para su financiación.

De acuerdo con la Ley, la Nación, el Departamento de Antioquia, el Municipio de Medellín y la Empresa, firmaron el 21 de mayo de 2004, el acuerdo para reestructurar la deuda del Metro con las siguientes características:

- El total de la deuda adquirida por la región para la construcción del Metro de Medellín, será pagada según la Ley de Metros y lo estipulado en el acuerdo de reestructuración firmado con la Nación el 21 de mayo de 2004 donde el 40% de la deuda es asumida por la Nación y el 60% restante es asumido por la región (Departamento y Municipio) con base en la pignoración de la renta del tabaco y la gasolina.
- El mecanismo para la cancelación, consiste en que la Nación asume el total del pago periódico que debe hacerse a la banca prestamista y trasfiere el 60% de la deuda pagada a la Empresa, descontando los aportes hechos por la región con rentas pignoradas, convirtiendo el saldo no pagado en deuda interna por pagar a la Nación.
- La deuda reestructurada continúa a cargo de la Empresa (se registra en sus balances) y el Municipio de Medellín y Departamento de Antioquia se comprometen a pignorar las rentas requeridas para atender su pago.

La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada, bajo el marco normativo PCGA registra el 40% de deuda que la nación subvenciona al Metro en la cuenta patrimonial 3265 recursos de cofinanciación; para efectos del estado de situación financiera de apertura ¿cuál es el tratamiento contable para estos recursos? ¿Se deben disminuir la cuenta recursos de cofinanciación y afectar directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al Marco Normativo de Regulación?

Igualmente es necesario aclarar el tratamiento contable para el reconocimiento y medición posterior de ésta subvención según el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación, ¿El 40% de la deuda que subvenciona la Nación se debe entender como una subvención por préstamos condonables (cuenta 443003) o como una subvención por donaciones (cuenta 443004)?”

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

CONSIDERACIONES

El concepto 20152300020381 emitido por la Contaduría General de la Nación el 14 de mayo de 2015, mediante el cual se estableció lo siguiente:

“CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar que:

[...]

Con respecto a los registros de los pasivos y activos correspondientes, se realizarán con base en el Marco Normativo del anexo de la Resolución 414 de 2014 y el Catálogo de

Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 por la Contaduría General de la Nación, siguiendo las características de temporalidad de corto y largo plazo y a su vez si son internas o externas en el caso de los pasivos. Para los activos los registros serán realizados siguiendo la intención que se tenga con los activos de infraestructura y su naturaleza.

Los recursos destinados por las entidades territoriales para el pago de la deuda a cargo de la Empresa Metro de Medellín Ltda., serán reconocidos por ésta, como ingresos por subvenciones mediante registros en las cuentas y subcuentas respectivas del grupo 44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES en sus porcentajes correspondientes, y realizará la amortización de los créditos mostrando de manera separada la carga financiera y la reducción del capital.

Para efectos de la transición al nuevo Marco Normativo, las partidas relacionadas con el Acuerdo y que actualmente se encuentran reconocidas en el grupo de PATRIMONIO INSTITUCIONAL, en la cuenta de RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, deberán ser tratadas de conformidad con las alternativas estipuladas en el numeral 1.3.1 Subvenciones del Instructivo 002 de 2014, para ajustar dichas partidas en el Estado de situación financiera de apertura". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

"2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

[...]

Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.”(Subrayado fuera de texto)

La Resolución 139 de marzo de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y en el cual se establece:

“4430 SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con respecto a su primera inquietud, es pertinente resaltar la respuesta dada en el concepto 20152300020381 emitido por la Contaduría General de la Nación el 14 de mayo de 2015, en donde se establece que para efectos de la transición al nuevo Marco Normativo para la Empresas bajo la Resolución 414 de 2014, la Empresa Metro de Medellín deberá realizar las actividades del numeral 1.3.1 subvenciones del instructivo

002 de 2014 para los valores que tienen registrado en las cuentas patrimoniales por el concepto de cofinanciación.

Con respecto a su segunda inquietud, y siguiendo la misma respuesta dada por la Contaduría General de la Nación en el concepto citado en el párrafo anterior, en donde se estableció que tanto la deuda externa como la deuda interna seguirán reconocidas en los Estados Financieros de la Empresa Metro de Medellín, por lo cual, al asumir el pago periódico la Nación con la banca prestamista y generar un préstamo por cobrar a la Empresa y del cual asume el 40% según el acuerdo de reestructuración de la deuda firmado en mayo del año 2004, la Empresa reconocerá en la subcuenta 443003 Subvención por préstamos condonables de la cuenta 4430 SUBVENCIONES el valor correspondiente a dicho porcentaje.

CONCEPTO No. 20152000040001 DEL 21-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Ingresos por Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre Subvenciones y Transferencias

Señor
OSWALDO GARCÍA GARCÍA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 31 de agosto de 2015, con el número 2015-550-004319-2 mediante el cual manifiesta:

“Buena tarde, leyendo el tema de subvenciones para las NIIF tengo entendido que es una ayuda de un organismo sea público o privado que se le entrega a un tercero para un fin determinado, pero la ayuda va ligada a un fin social y el tercero tiene que cumplir el total de las condiciones que le exija la entidad que va a dar la subvención. Mis preguntas son las siguientes:

¿En el sector público, como hacen las entidades para identificar una subvención de una transferencia normal, cuando la mayoría de recursos entregados en el sector público son de mandato legal?

¿Es necesario que las entidades públicas que reciban la subvención, requieran al ente público que la va a dar, que se trata de una subvención?

¿En caso de que el ente público entregue la subvención, es necesario que ellos digan los requisitos que se deben cumplir y que no se trata de una transferencia legal?”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

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

Por su parte, el catálogo general de cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

“44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4430 SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.” (Subrayado fuera de Texto)

El Anexo técnico del decreto 2615 de 2014 establece en su norma internacional número 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales lo siguiente:

“Alcance

- *Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.*

Definiciones

- *Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:*

Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

[...]

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Para las entidades públicas que se encuentren sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y 743 de 2013, los hechos económicos que involucren la recepción o entrega de recursos por parte de un tercero, ya sean monetarios o no monetarios, y que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyectos específicos, serán nombrados como subvenciones.

Para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, se realizará conforme a lo establecido en la Norma de subvenciones incluida en el Marco Normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, o a la Norma Internacional Contabilidad número 20 incluida en el anexo técnico del decreto 2615 de 2014 para las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Para las demás entidades públicas, estos mismos recursos que se entregan o se reciben serán nombrados como transferencias y su reconocimiento, medición, revelación y presentación, se realizará conforme al actual Régimen de Contabilidad Pública precedente hasta la fecha en que entre en vigencia la aplicación del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, expedido mediante Resolución 533 de octubre 8 de 2015.

CONCEPTO No. 20152000044701 DEL 03-12-2015

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la compra de mobiliario de oficina y equipo de cómputo por parte del Gestor en la ejecución de recursos de los proyectos del Sistema Estratégico de Transportes de Popayán

Doctor:
 JORGE C. PALECHOR PALECHOR
 Gerente
 Movilidad Futura S.A.S
 Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500047312, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe darse a la compra de mobiliario para la adecuación de oficinas y equipos de cómputo por parte de Movilidad futura S.A.S, dentro de la ejecución de recursos del proyecto del Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros de Popayán, así:

“(…)

Cuál es el manejo que se debe realizar sobre los activos fijos como muebles y enseres y equipo de cómputo, que fueron adquiridos con recursos de inversión y que son utilizados por el ente gestor para el desarrollo de sus actividades, los cuales se encuentran registrados en cuentas de orden (…)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual de la información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, establece los principales atributos y características cualitativas de la información financiera de propósito general que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y medición de los activos dentro del estado de situación financiera, así:

“(…)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros.

6.1.1 Activos. Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (...)

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo (...)

(...) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción (...)

(...) Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa (...)

(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)

(...) **6.2.1 Reconocimiento de activos.** Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (...)
(Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, el nuevo marco normativo del Régimen de Contabilidad Pública incorporado mediante Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece las normas para el reconocimiento y medición de los hechos económicos relacionados con la adquisición de Propiedad, Planta y Equipo sin cargo alguno, así:

“(...) Propiedades, Planta y Equipo.

Medición inicial. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle (...) (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, estas mismas normas establecen el tratamiento contable para efectos del reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con el ingreso por subvenciones, así:

“(...)”

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

(...) Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catalogo General de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015 para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran

Ahorro del Público, contiene las cuentas contables para el tratamiento de las subvenciones, así:

“(…)

Transferencias y subvenciones

2402 Cuentas por pagar -Subvenciones por pagar.

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos (...)

(...) Transferencias y subvenciones.

4430. Subvenciones. *En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico (...)*” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que Movilidad Futura S.A.S, en su calidad de ente gestor de los recursos del Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros de Popayán SETP POPAYAN-MOVILIDAD FUTURA S.A.S, debe realizar un análisis y evaluación a partir de su modelo de negocio y las condiciones particulares y contractuales del proyecto, para definir si procede a incorporar como activo dentro de su estado de situación financiera los equipos de cómputo y mobiliario para la adecuación de oficinas adquiridos con recursos de inversión y usados por Movilidad Futura S.A.S para el desarrollo de sus actividades y que actualmente tiene registrados en cuentas de orden.

Para ello, deberá tener en cuenta los criterios establecidos en las normas para el reconocimiento y medición de los activos establecidos en la Resolución 414 de 2014, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales hacen referencia a que son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. En consecuencia, para que la entidad contable pública pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Cabe resaltar que una vez Movilidad Futura S.A.S, establezca si los muebles y enseres y equipo de cómputo relacionados con el SETP POPAYAN cumple con los criterios para ser

reconocido como un activo en los estados financieros, deberá reconocerlo como propiedad, planta y equipo medido por la norma de subvenciones, según lo establecido en la Resolución 414 de 2014; en consideración a que corresponde a la adquisición de una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno por una contraprestación simbólica, la cual se encuentra destinada al cumplimiento de un proyecto específico que para este caso corresponde al SETP POPAYAN.

En este mismo sentido, la entidad contable pública deberá revisar los términos contractuales del proyecto, para establecer si se trata de una subvención condicionada, o no, para reconocerla como un pasivo en la cuenta contable 2402- SUBVENCIONES POR PAGAR hasta cuando se den las condiciones pactadas o como un ingreso en el estado de resultados en la cuenta contable 4430 – SUBVENCIONES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000033341 del 12-08-2015
20152000042361 del 30-10-2015

3.23. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.24. OTROS INGRESOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 201520000191541 del 23-04-2015
20152000044991 del 07-12-2015

3.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000024921 del 02-06-2015

3.26. GASTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000024921 del 02-06-2015

3.27. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000024221 del 29-04-2015
20152000024921 del 02-06-2015
20152000036041 del 10-09-2015

3.28. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000044601 del 02-12-2015
20152000045421 del 11-12-2015

3.29. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.30. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.31. OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20152000044721 DEL 03-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	580802-Pérdida en retiro de activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

Doctora
 XIOMARA CHICA CARDONA
 Contadora
 E.S.E. SALUD PEREIRA
 Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 25 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004696-2, mediante la cual consulta en relación con las glosas definitivas a la facturación, si por las ocurridas en la vigencia actual como en la anterior, se afecta la cuenta 580802-Pérdida en retiro de activos y de otra parte, cuál sería el manejo presupuestal de aquellas que afectan vigencias anteriores, ya que el presupuesto es anual y no contempla glosas de vigencia anterior.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Marco conceptual del RCP en el párrafo 264 define los Ingresos como, *“los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución e pasivos. (...)”*

277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas “

El Manual de Procedimientos del RCP, contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, que en su numeral 6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS GLOSAS A LA FACTURACIÓN, señala: *“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las*

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
 Contabilidad
 Pública*

2384

inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS.

(...)

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.”

Las operaciones se clasifican aplicando el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, que describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD como, “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

Se entiende por Unidad Funcional, el conjunto de procesos específicos, los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos, humanos) para la generación del servicio.

Adicionalmente incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.

DINÁMICA

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por la prestación de servicios de salud.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público

El numeral 6.2.3 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, respecto del reconocimiento de los ingresos señala: “Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el capítulo relacionado con la Norma técnica relativa a los Ingresos, numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios, señala: “Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos 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.”

Por su parte, el CGC adoptado por la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, como: *“Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el período contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.*

Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio.

Adicionalmente, esta cuenta incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.

DINÁMICA

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado con la prestación de servicios de salud.”

Así mismo, se describe la cuenta 5804-FINANCIEROS como, “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...) 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

La ESE Salud Pereira, se encuentra clasificada como una empresa que debe aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014, en tal sentido se encuentra en periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2015, durante el cual utiliza el RCP en la preparación de la contabilidad oficial y además de manera simultánea, prepara la información con el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que en ambos contextos se tramita la respuesta.

Régimen de Contabilidad Pública precedente

Acorde con lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, cuando la glosa no subsanable (definitiva), se presenta en el mismo período en el cual causó el ingreso por el servicio prestado, éste se reversa por el valor de la glosa. Cuando la glosa no subsanable se presente en un período posterior al del reconocimiento del ingreso, debitará la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden que conforme al procedimiento habían reconocido, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta

891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público

En aplicación del nuevo marco normativo, cuando se presente la glosa no subsanable dentro del periodo contable en que se causó el ingreso por la venta del servicio, reversará el ingreso reconocido en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y la correspondiente cuenta por cobrar.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, se reconocerá debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En este caso es optativo de la entidad llevar un control en cuentas de orden, de las glosas subsanables y no subsanables que le sean impuestas a la entidad.

De otra parte, respecto del manejo presupuestal a aplicar a las glosas, la Ley 298 de 1996, le asigno al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos que deberán analizar en el contexto de las normas presupuestales que rigen para esa empresa.

Otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000044601 del 02-12-2015

3.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.33. COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.34. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.35. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000040031 del 21-10-2015

3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000000061 del 08-01-15

**3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN
TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000019541 del 23-04-2015

3.44. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000019541 del 23-04-2015

3.47. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO 20152000000141 DEL 09-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por Metrolínea S.A.

Doctor
 LUIS IGNACIO MACÍAS ESPÁRZA
 Director financiero
 METROLÍNEA S.A.
 Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2014550003890-2, de fecha 13 de noviembre de 2014, en la cual plantea interrogantes en relación con aspectos técnicos, administrativos y procedimentales respecto del proceso de convergencia hacia normas internacionales de información financiera, teniendo en cuenta que atendiendo lo dispuesto en la Resolución No 414 de 2014, Metrolínea S.A. fue catalogada como empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público.

CONSIDERACIONES

Al respecto, damos respuesta a las preguntas formuladas atendiendo la numeración establecida para las mismas:

1. *¿Cuál debe ser la fecha máxima de elaboración de las políticas contables y si estas deben ser aprobadas por la Junta Directiva o por la gerencia de la entidad?*

Sobre este particular no hay un plazo máximo previsto para la adopción de las políticas contables, pero deberá contarse con las mismas para posibilitar la transición al nuevo marco normativo y la posterior aplicación del mismo. Para tal efecto, es necesario considerar el marco normativo en su conjunto y el Instructivo No 002 de 2014 a fin de identificar los aspectos en los cuales se requiere la definición de política. Si bien, normativamente, no se exige la aprobación de las políticas contables por parte de la gerencia de la entidad, sí es necesario y pertinente que las mismas se deriven de la conveniencia técnica y operativa para cada entidad en particular, para lo cual deben ser socializadas y derivadas de la alta dirección.

2. *¿El plan de implementación debe ser aprobado por la Junta Directiva, o la responsabilidad la asume la administración de la entidad?*

Siendo el proceso de implementación del nuevo marco normativo un proceso organizacional que implica la planeación de actividades, así como la planeación y asignación de recursos, dicho plan debe ser aprobado por la instancia que de acuerdo con las funciones asignadas tenga la competencia para tal efecto.

3. *Teniendo en cuenta que los estados financieros con corte a diciembre 31 de 2014 serán aprobados por la Asamblea en el mes de marzo de 2015, ¿no son estos, base fundamental para el balance de apertura a 1º de enero de 2015?*

Lo dispuesto en el instructivo de transición, a efectos de preparar el estado de situación financiera de apertura, se aplicará por una sola vez, pero tiene incidencia en la presentación de los estados financieros del final del periodo de transición y en la elaboración los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. 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 expedido mediante la Resolución No. 414/14 y se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, sin que implique que deba estar elaborado en esa fecha.

Por consiguiente, esa medición inicial de activos, pasivos y patrimonio con los criterios del nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución No. 414/14, en el estado de situación financiera de apertura, implica un proceso de depuración, identificación y medición de los elementos que hacen parte de dicho estado, así como la definición de las políticas a que haya lugar, donde la base, como usted señala, es el balance a 31 de diciembre de 2014.

4. ¿El procedimiento definido en el manual financiero emitido por el Ministerio de Transporte continúa vigente, teniendo en cuenta que las normas internacionales no consideran las cuentas de orden, que el reconocimiento de los activos se fundamenta en el control y no en la propiedad y que los pasivos son obligaciones presentes?

Sobre este aspecto, es preciso señalar que las cuentas de orden, se siguen manteniendo en el nuevo marco normativo, como herramienta de revelación y control, y por ende se seguirán empleando para tales fines, sin que constituyan un elemento de los estados financieros. Efectivamente, en el proceso de transición al nuevo marco normativo tendrán que identificarse y depurarse activos y pasivos, de acuerdo con las condiciones de reconocimiento que establece dicho marco.

En consecuencia, se hará necesario ajustar y/o actualizar el manual financiero aludido en su comunicación, el cual deberá guardar concordancia con el marco normativo definido por el regulador de la contabilidad pública.

5 Y 7. *Solicitud de capacitación e inquietud acerca de si el Plan General de Contabilidad Pública tendrá modificaciones y el plazo para conocerlo, teniendo en cuenta que el periodo de preparación obligatorio es muy corto a 31 de diciembre de 2014*

Al respecto, es necesario precisar que la Contaduría General de la Nación publicó en el mes de junio de 2013 la política de regulación contable pública, en convergencia con NIIF y NICSP, y la divulgó en procesos de capacitación y talleres en diferentes ciudades del país. Posteriormente, publicó la propuesta de marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y, actualmente, ejecuta seminarios taller con el fin de capacitar en torno al marco normativo expedido. El referido marco normativo fue incorporado al Régimen de Contabilidad Pública a través de la Resolución No 414 de septiembre de 2014.

Con relación al Catálogo General de Cuentas, le informo que en la actualidad se está llevando a cabo la revisión técnica del mismo, como parte del proceso de actualización del Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de que se atiendan los requerimientos de información conforme al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. Por lo anterior, el pasado 22 de diciembre, la CGN publicó para comentarios de los interesados y del público en general, la estructura a 6 dígitos, junto con la descripción y dinámicas de las cuentas, sobre lo cual los invitamos a que participen con los comentarios que consideren pertinentes, diligenciando los formularios dispuestos para tal efecto en la página web www.contaduria.gov.co.

Como se observa, a lo largo de dos años la CGN ha venido sensibilizando y capacitando sobre la propuesta de regulación contable pública, los proyectos de normas y el marco normativo propiamente dicho y tiene planeado continuar haciéndolo durante el año 2015. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución

No 414 de 2014 continúen implementando las acciones pertinentes para la preparación y transición al nuevo marco normativo y de que, en las condiciones previstas en el Instructivo 002 de 2014, elaboren el estado de situación financiera de apertura.

6. ¿Cuál es el procedimiento en la convergencia a normas internacionales para los cargos diferidos reconocidos por erogaciones en la fase pre operativa de los proyectos?

Sobre el particular, debe consultarse el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la Resolución 414 de 2014, en particular, lo relativo a la definición de los elementos de los estados financieros y la norma de gastos. Ahora bien, para los ajustes que implica la elaboración del estado de situación financiera de apertura debe consultarse lo dispuesto en el Instructivo No. 002 de 2014.

8. Y 9 ¿Qué responsabilidades tiene la administración de la entidad frente a la convergencia a normas internacionales a partir del período de preparación obligatoria? y ¿es viable que el equipo encargado del proyecto sea liderado por el Comité de sostenibilidad contable?

Las responsabilidades de la administración se sintetizan en la planeación del proceso de implementación y, posteriormente, en el apoyo desde la alta dirección, mediante la provisión de los recursos necesarios para ejecutar, de manera exitosa, las actividades en los períodos de preparación, transición y aplicación, lo cual involucra la implementación de mecanismos de documentación, control, seguimiento y verificación de la información obtenida bajo el nuevo marco normativo así como de los impactos derivados de la aplicación del mismo. En tal sentido, una vez planeado el proyecto de implementación del nuevo marco normativo y definidos los responsables, es una decisión autónoma de la administración considerar quién debe liderar el proyecto.

10. ¿La actualización de los activos fijos con base en las NIIF se debe realizar con corte a 31 de diciembre de 2014?"

Teniendo en cuenta que el objetivo del Instructivo No 002 de 2014 es orientar las actividades que deben realizar las empresas para hacer la transición hacia el nuevo marco normativo, la CGN tomó como referencia para su elaboración los criterios contenidos en el anexo de la Resolución 414 de 2014. No obstante, para facilitar el proceso de transición, particularmente para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, el Instructivo 002 permite o exige criterios de reconocimiento o medición distintos a los establecidos en el nuevo marco normativo. Estos criterios alternativos se detallan para cada clase de activo y pasivo en el numeral 1 del Instructivo, el cual se intitula Procedimientos a aplicar para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

Particularmente, para las propiedades, planta y equipo, el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2014 señala:

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura 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 o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii). Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable 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)

Las mismas tres alternativas de medición que el Instructivo presenta para las propiedades, planta y equipo también son permitidas para la medición de las propiedades de inversión en el estado de situación financiera de apertura, a saber: 1) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor que tendría el activo si desde su reconocimiento se le hubiesen aplicado los criterios del nuevo marco normativo, 2) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o 3) al valor actualizado en un periodo anterior.

Lo anterior, sin perjuicio de la obligación que tiene la entidad de actualizar sus propiedades, planta y equipo conforme a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad pública, en particular, en los numerales 18 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, los cuales establecen:

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

(...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En todo caso, durante el año 2015 la empresa preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para obtener los comparativos necesarios para la presentación de sus primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo en el 2016. Adicionalmente, de manera simultánea, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Lo anterior quiere decir que si la empresa no ha realizado el avalúo técnico que exige el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, y tienen la obligación de realizarlo durante el 2015, deberá dar cumplimiento a los criterios señalados en el citado procedimiento para reconocer la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si este es el caso, se recomienda hacer el avalúo al 1 de enero de 2015 para, de esta manera, utilizarlo tanto en la actualización de la propiedad, planta y equipo como en la determinación del valor que tendrá el elemento para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

CONCEPTO No. 20152000000691 del 23-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

Doctora
ZULMA YADIRA ALAYÓN GARCÍA
Gerente General
Empresa de Servicios Públicos de la Calera-ESPUCAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000070-2 en la cual manifiesta:

“La Empresa de Servicios Públicos de La Calera — ESPUCAL ESP — fue creada como una empresa Industrial y Comercial de orden Municipal, dotada con personería jurídica, capital independiente y autonomía administrativa, que actualmente cuenta con unos activos de más de cuatro mil millones de Pesos M/cte (4.000.000.000.00) e Ingresos de más de Dos Mil Millones de Pesos M/cte (2.000.000.000.00), adicional tiene una planta de personal de 40 empleados y es vigilada por Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y rinde informes a La Contaduría General de la Nación, La Contraloría General de la Republica y La Contraloría Departamental de Cundinamarca.

Por lo anterior, solicitamos se nos informe cual es la normatividad vigente que nos aplica para la implementación y aplicación de la Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF —.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marco normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. *Cronograma.* *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar:

La Empresa de Servicios Públicos de la Calera, se encuentra en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, ya que no cotiza en el mercado de valores, no capta ni administra ahorro del público y ha sido clasificado como empresa por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, razón por la cual, independientemente del nivel de activos, ingresos y cantidad de empleados, para el año en curso debe continuar aplicando toda la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en que se termina el periodo de transición. A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo contemplado de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación publicó el Instructivo 002 del 8 de diciembre de 2014, el cual debe ser aplicado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

CONCEPTO No. 20152000001431 DEL 28-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad contable aplicable por Gestión Energética S.A. E.S.P

Doctora:
SANDRA MILENA MONROY RAMÍREZ
Directora Financiera
Gestión Energética S.A. E.S.P.

Manizales, Caldas

Me refiero a su comunicación del 9 de octubre de 2014, radicada con el número 2014-550-003368-2 mediante la cual manifiesta:

“(…)

Teniendo en cuenta que ya fue expedido el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorros del público de acuerdo a la resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 y que Gestión Energética S.A ESP Gensa S.A., como empresa de servicios pública mixta aplica esta normatividad, nos permitimos elevar a ustedes la consulta referente a la contabilización de los contratos de PPA que tiene Gensa pactado con la Compañía Eléctrica de Sochagota CES, ya que por ser un tema tan específico no se encuentra puntualmente contemplado en dicha normatividad.

ANTECEDENTES

En el año 1994 la Empresa de Energía de Boyacá EBSA con la Compañía Eléctrica de Sochagota CES firmó un contrato de compra-venta de energía de Paipa, el cual se ejecuta bajo la modalidad de PPA. Dicho contrato tiene una duración de 20 años a partir de 1999 (año de entrada en operación de la planta que provee el servicio) y tiene un valor cercano a los USD 1.000 millones.

Las características del contrato son las siguientes:

Objeto: *Suministro de energía y de disponibilidad de potencia.*

Contratista: *Compañía Eléctrica de Sochagota E.S.P. — CES (conformada originalmente por el Consorcio Steag A.G. — Consocio Colombiano Industrial S.A.).*

Modalidad: *PPA bajo la modalidad de BOOM (Built, Operate, Own and Maintenance). Esta modalidad contractual no contempla transferencia de la central y al terminar el contrato la planta continúa en propiedad de CES.*

Valor: *Es indeterminado, pero para efectos de fijar el valor de las penalizaciones por incumplimiento de las garantías técnicas, garantía de cumplimiento del contratista y cláusula penal pecuniaria se estima como valor del contrato la suma de US\$986.9 millones.*

Duración: *20 años a partir de 1999.*

Características de la planta: *Capacidad de 150 MW, utiliza carbón como combustible y se encuentra en operación en Paipa desde enero de 1999.*

La decisión de llevar adelante el proyecto Paipa IV, fue tomada por el Gobierno Nacional a principios de la década del noventa, en desarrollo de las acciones para conjurar los efectos del racionamiento de energía sobre la actividad económica.

El desarrollo de los proyectos de generación se haría por parte de inversionistas privados, fue así como la Compañía Eléctrica de Sochagota CES adelanto la construcción de la Central Térmica de Paipa IV.

Para llevar a cabo el proyecto y ante la ausencia en ese momento de un marco regulatorio de mercado adecuado para atraer inversión privada, el Gobierno Nacional autorizó el otorgamiento de garantías estatales por intermedio de la FEN hoy en día Financiera de Desarrollo Nacional FDN, la cual respaldaría las obligaciones de pago por concepto de disponibilidad de potencia que en el momento realiza GENSA.

En la actualidad, y ante el vencimiento de la garantía por parte de la FEN se tiene una nueva garantía constituida con DAVIVIENDA bajo un nuevo contrato para cubrir los pagos del PPA, el cual tiene de respaldo:

- 1. Prenda contrato de suministro de energía con destino al mercado no regulado y respaldo de contrato, bajo la modalidad de pague lo contratado.*
- 2. Prenda abierta sin tenencia del acreedor sobre las unidades de Generación de Termopaipa por un valor de US\$201.600.000.*
- 3. Un fondo de reserva constituido por un valor equivalente al de una factura mensual de disponibilidad de potencia emitida por la CES, el cual deberá restituirse de forma mensual. Gensa S.A ESP, tiene actualmente la obligación de realizar pagos mensuales de US3.360.000, recibiendo a cambio el derecho de solicitar la generación de energía de la planta térmica de Paipa IV, previo suministro del carbón necesario para que este opere.*

Contabilización según norma actual

Todos los valores pagados para dar cumplimiento al contrato de suministro de potencia son actualmente contabilizados de forma mensual con la presentación de la factura por parte de Sochagota por un valor fijo mensual de U\$3.360.000, como parte de los costos de operación teniendo en cuenta el valor cobrado y la tasa de cambio vigente en el momento del pago, sin separar el componente operativo y financiero implícito en la transacción. Los derechos correlativos de la deuda ni el valor pendiente por pagar hasta el fin del contrato, se encuentran incluidos dentro de los estados financieros de Gensa S.A.

CONSULTA

1. ¿La deuda pendiente del contrato de suministro de potencia hasta el año 2018 debería ser contabilizado como un pasivo?

2. ¿Dado que el pago realizado es correlativo a la existencia de un derecho de suministro de energía de la planta térmica, la partida correlativa para el reconocimiento de la deuda podría ser la existencia de un derecho de suministro de energía contabilizados como un activo intangible?

3. ¿Qué tratamiento contable debe darse a la garantía de pago que actualmente se tiene con Davivienda la cual garantiza a CES el pago de la deuda?

A su vez, la versión integrada del Contrato No. 94.016 para el Suministro de Energía y Disponibilidad de Potencia suscrito el 9 de febrero de 1996 por la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. y la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P, remitido por Gestión Energética S.A. E.S.P. mediante correo electrónico del 10 de diciembre de 2014, el cual fue radicado con el número 2014-550-004168-2, señala que:

**“CONTRATO No. 94.016
PARA EL SUMINISTRO DE ENERGÍA Y DE DISPONIBILIDAD DE POTENCIA**

**VERSION INTEGRADA SUSCRITA ENTRE LAS PARTES EL
9 DE FEBRERO DE 1996**

Los contratantes a saber: **EMPRESA DE ENERGIA DE BOYACA S.A. E.S.P.**, empresa de servicio público de carácter oficial, sometida al régimen provisto por las leyes 142 y 143 de 1994, representada en este acto por su Presidente y Representante Legal **ADOLFO FIGUEROA AVELLA**, mayor de edad, vecino de Tunja, Boyacá, identificado con la cédula de ciudadanía No. 9.514.512 de Sogamoso, entidad que para los efectos del presente documento se denominará **EL CONTRATANTE**, por una parte; y **COMPAÑIA ELECTRICA DE SOCHAGOTA S.A. E.S.P.**, sociedad organizada de conformidad con las leyes de la Republica de Colombia, constituida mediante escritura pública 359 del 28 de enero de 1994, otorgada en la Notaría 18 de Circulo Notarial de Santa Fe de Bogotá, D.C., con domicilio principal en Tunja, representada a partir de este documento por su Gerente, señor **HERMANN ROMER**, ciudadano alemán, mayor de edad, domiciliado en la ciudad de Bogotá, identificado con el Pasaporte No. K9937204 de Alemania, en adelante denominado **EL CONTRATISTA**, (...)

(...)

PRIMERA: DEFINICIONES Y SIGNIFICADO DE TÉRMINOS.

(...)

1.7. CENTRAL

La planta de generación eléctrica de propiedad del CONTRATISTA o arrendado por EL CONTRATISTA con capacidad mínima de ciento cincuenta megavatios (150 MW) netos y no mayor de Ciento sesenta megavatios (160 MW) netos, operada con carbón que ha de ser construida en el Sitio.

(...)

1.13. CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.

El CONTRATO suscrito por el CONTRATISTA para la construcción y terminación de la Central así como para el arranque, pruebas y PUESTA EN OPERACIÓN COMERCIAL DEFINITIVA de la misma.

1.14. CONTRATO DE SUMINISTRO DE CARBÓN.

El contrato entre EL CONTRATANTE y EL CONTRATISTA de acuerdo con el cual EL CONTRATANTE debe entregarte suficiente carbón en las cantidades y calidades acordadas a fin de permitir que El CONTRATISTA cumpla de acuerdo con las disposiciones vigentes con sus obligaciones con arreglo a este Contrato.

(...)

1.31. POTENCIA DISPONIBLE O DISPONIBILIDAD.

Es la potencia eléctrica que puede suministrar el CONTRATISTA al CONTRATANTE en forma continua durante una hora en las barras de doscientos treinta (230) KV de la subestación Paipa.

SEGUNDA: OBJETO.

El objeto del presente CONTRATO es el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, durante un periodo de 20 Años de Acuerdo, por parte del CONTRATISTA al CONTRATANTE de conformidad con las condiciones establecidas en los términos de referencia de la Convocatoria Pública Internacional que dio origen a este CONTRATO y en las cláusulas aquí estipuladas, tal como lo enmiendan por medio de este escrito las partes del mismo.

Para cumplir con este objeto el CONTRATISTA deberá construir su propia Central generadora. Incluyendo las obras civiles y la extensión y modificación de la subestación

eléctrica Paipa a 230 KV y 115 KV y todas las facilidades de interconexión, necesarias para la conexión de la Central a la subestación Paipa, bajo su propio costo y responsabilidad. Además, deberá operar, suministrar repuestos y mantener las instalaciones también a su propio costo y bajo su entera responsabilidad.

Es de entera responsabilidad del CONTRATISTA la consecución y operatividad de la adecuada financiación que asegure la construcción y puesta en operación comercial definitiva de la Central y el cumplimiento de todas sus obligaciones bajo este CONTRATO.

(...)

OCTAVA: PLAZO Y TERMINACIÓN

8.1. PLAZO.

El plazo total del presente CONTRATO comprende:

d. El periodo del suministro de energía y potencia:

El suministro de energía y potencia tendrá una duración de veinte (20) Años de Acuerdo, contados a partir de la fecha de puesta en operación comercial definitiva de la Central: las partes levantarán un acta en que harán constar esa fecha.

(...)

8.2. EVENTOS DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATISTA Y DE TERMINACIÓN POR DEL CONTRATANTE.

EL CONTRATANTE podrá emitir notificación de terminación del presente CONTRATO al CONTRATISTA sin que éste pueda reclamar indemnización alguna y sin perjuicio de que el CONTRATANTE pueda aplicar las penalizaciones y ejercer los recursos establecidos en este CONTRATO y en la ley, ante la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

(...)

8.3. EVENTOS DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATANTE.

EL CONTRATISTA podrá emitir una notificación de terminación de este CONTRATO a EL CONTRATANTE sin que EL CONTRATANTE tenga ningún derecho a reclamar ninguna indemnización y sin limitar el resto de los derechos de EL CONTRATISTA con arreglo a este Contrato y de acuerdo con la ley, incluyendo, sin limitarse a, el derecho a percibir pago con arreglo a la Sección 8.4 ante la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

(...)

DÉCIMA TERCERA: CANTIDADES GARANTIZADAS.

a. Energía. El CONTRATANTE, comprará al CONTRATISTA, la energía que el Centro de Control le solicite y que efectivamente el CONTRATISTA le suministre, de acuerdo con lo definido en la Cláusula Décima (10°), numeral 10.1 Programación y despachos. Cualquier demora en el pago total o parcial de cualquier factura de energía y/o de potencia por parte de EL CONTRATANTE por un periodo superior a sesenta (60) días facultará a EL CONTRATISTA para suspender el suministro futuro de energía hasta tanto EL CONTRATANTE se haya puesto al día en sus pagos. EL CONTRATANTE pagará durante la suspensión, además de los intereses moratorios causados desde la fecha en que su obligación se hizo exigible [Intereses estos que serán calculados a la tasa referida en la Sección 16 (b)], el precio de la potencia disponible que la Planta tenga para la fecha de la suspensión, en los términos de este contrato.

b. El CONTRATANTE, garantiza al CONTRATISTA la compra y el pago de mil cuatrocientos cuarenta (1.440) MW mes de potencia disponible, para cada año energético.

(...)

c. El CONTRATISTA garantiza una disponibilidad para cada año energético, en el punto de entrega, por lo menos de ochenta por ciento (80%) de la potencia neta de ciento cincuenta (150) MW.

(...)

VIGESIMA TERCERA: GARANTIAS DEL CONTRATO.

a. El CONTRATISTA se obliga a constituir a su costa y a favor del CONTRATANTE, una garantía de cumplimiento de todas las obligaciones que adquiere por este CONTRATO, la cual deberá ser otorgada por una Compañía de Seguros o Entidad Bancaria legalmente establecida en Colombia, en forma y contenido satisfactorio para el CONTRATANTE.

El valor de esta garantía de cumplimiento será por un valor de nueve millones ochocientos sesenta y nueve mil sesenta y ocho dólares de los Estados Unidos de América (US\$9.869.068.00). Esta garantía deberá estar vigente desde la fecha de su expedición que deberá hacerse dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la firma de este CONTRATO y tendrá una vigencia igual a la duración del mismo y un (1) año más. Sin embargo dicha póliza podrá constituirse en periodos de doce (12) meses, prorrogables sucesivamente hasta el término o plazo total del CONTRATO, garantizando que la cuantía

de la misma nunca sea menor de nueve millones ochocientos sesenta y nueve mil sesenta y ocho dólares de los Estados Unidos de América (US\$9.869.068.00).

El CONTRATISTA debe mantener vigentes las garantías y serán a su cargo al pago de las primas para su constitución, proroga o adición cuando fuere necesario. El monto de la garantía de cumplimiento del CONTRATO se repondrá por cuenta del CONTRATISTA, cada vez que en razón de las multas impuestas o de cualquier otro evento, el mismo se disminuyere o agotare. En caso de demora o incumplimiento del CONTRATISTA en el cumplimiento de las obligaciones que se establecen en este párrafo, el CONTRATANTE pagará las primas y descontará su valor de las cuentas que debe pagar al CONTRATISTA.

b. EL CONTRATANTE tendrá la obligación al final del decimotercer Año Energético del Contrato de o bien (a) obtener una extensión del plazo de la Garantía FEN por cinco años o más, o bien (b) asegurar una garantía de una tercera parte solvente, en forma y substancia aceptables para EL CONTRATISTA, de sus obligaciones con arreglo a este Contrato durante los últimos cinco años del plazo inicial de este Contrato.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

“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. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

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 empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. (...)

6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.” (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el objetivo de responder sus inquietudes me permito señalar que:

CONCLUSIONES

1. No procede el reconocimiento de un pasivo en los estados financieros de Gestión Energética S.A. E.S.P. en relación con la obligación de comprar la energía generada por la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P., pues aún no existe la obligación presente, que de conformidad con el principio de devengo, surge cuando el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

Por otro lado, es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro; en este caso, el Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de una obligación presente, pues esta sólo surgirá cuando la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P. haya suministrado la energía y la disponibilidad de potencia.

Así mismo, el Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, no constituye un acuerdo irrevocable, pues su cláusula octava permite la terminación unilateral del mismo en caso de presentarse eventos de incumplimiento por las partes.

2. De forma consecuente y en el mismo sentido que no procede el reconocimiento del pasivo en los estados financieros de Gestión Energética S.A. E.S.P., tampoco procederá el reconocimiento de un activo intangible por el derecho de recibir el suministro de energía y de disponibilidad de potencia que genere la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P.

3. Para el tratamiento contable de la garantía constituida con el Banco Davivienda, deberá considerarse que su cobertura no se limita a un solo periodo, sino que abarca el plazo restante del contrato; por tal razón, se llevará al resultado sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que Gestión Energética S.A. E.S.P. espere obtener beneficios económicos derivados del Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia en concordancia con el principio de asociación.

CONCEPTO No. 20152000001771 DEL 29-01-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.

Doctor
 JAIRO HERNANDO HURTADO VALENZUELA
 Subgerente Administrativo y Financiero
 ESP. E.S.E Hospital Engativá
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000061-2 en la cual manifiesta:

“En atención al proceso de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF, que debe iniciar el Hospital durante la vigencia 2015, se hace necesario aclarar el tratamiento que se deberá dar a las cuentas de orden manejadas históricamente por la entidad como instrumento de control. Para el caso específico que nos atañe, es importante tener en cuenta que dentro de estos saldos se encuentran partidas en proceso de depuración, el cual no fue cerrado al terminar la vigencia 2014 y de acuerdo con los lineamientos generales expedidos por la Contaduría General de la Nación, no se contemplan las cuentas de orden.

Por lo anterior, solicitamos comedidamente su concepto respecto a la necesidad de continuar con el proceso de depuración de dichas cuentas o si es procedente efectuar la cancelación de las mismas en atención a la implementación de NIIF”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativo modelos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marcos normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren

ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El Hospital de Engativá, está dentro del ámbito de la Resolución 414 de 2014, con período de transición comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, razón por la cual para el año en curso, debe continuar aplicando la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 expedidas por la Contaduría General de la Nación, regulación dentro de la cual se contempla el Catálogo general de cuentas como parte del manual de procedimientos. En consecuencia no hay razón para pensar en suspender el proceso de depuración aludido fundamentado en los cambios normativos, y antes por el contrario, de cara a la sostenibilidad contable, debe acometerse con mayor ímpetu, para garantizar la calidad de la información contable a nivel institucional y a nivel de los estados consolidados .

De otra parte, me permito informarle que la CGN en link www.contaduria.gov.co, ha publicado para comentarios del público, hasta febrero 15 de 2015, la propuesta de Catálogo General de Cuentas para empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, y la misma contempla las cuentas de orden deudoras y las cuentas de orden acreedoras, las cuales hacen parte de las clases 8 y 9 que integran el CGC, a utilizarse para representar las contingencias y revelar información para efectos de control, por tanto, la ESE Hospital de Engativá debe continuar utilizando las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20152000002201 DEL 05-02-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público- resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015550000118-2, en la cual manifiesta:

“De manera atenta me permito solicitar ilustración respecto del procedimiento a seguir para dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, el cual cita:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuere el caso, a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.

Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;*
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;*
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible, ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o Caducidad;*
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;*
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;*

f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, expidió normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.

La Circular Externa 064 del 27 de julio de 2006, señaló:

“1. ASPECTOS CONCEPTUALES El Contador General de la Nación, en cumplimiento de sus funciones legales y en particular las establecidas en los literales b) y c) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, y como consecuencia del fallo proferido por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-457 de 2006, declarando inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba la vigencia de la Ley 716 de 2001, se permite ordenar el cumplimiento de las disposiciones que enseguida se relacionan, para que los entes públicos ajusten y reclasifiquen los saldos que a la fecha de la sentencia de la Corte Constitucional estaban registrados en las cuentas definidas en la Circular Externa 056 de 2004, para que fueran utilizadas en el proceso de saneamiento contable, con el fin de que a partir de la fecha adelanten las gestiones administrativas necesarias para la depuración permanente de la información contable, en procura de garantizar que los saldos de las cuentas que se presenten en los diferentes informes revelen en todo momento la realidad financiera, económica, social y ambiental del ente público que se trate.

El cumplimiento de las disposiciones contables que se definen en la presente Circular Externa, no sustituye las acciones disciplinarias que se deriven, como consecuencia de la acción irregular u omisión de los deberes y responsabilidades de los servidores públicos, por el incumplimiento del proceso de saneamiento contable ordenada mediante la Ley 716 de 2001. A continuación se definen los conceptos que se aplican en desarrollo del proceso de depuración contable, los cuales deben interpretarse en el contexto de la presente Circular Externa.

1.1. Gestión administrativa. Acciones de la administración del ente público que están dirigidas a desarrollar el proceso de depuración contable, y le permitan al ente público disponer de información confiable y oportuna para la toma de decisiones y control de los recursos públicos.

1.2. Depuración contable. Conjunto de actividades permanentes que lleva a cabo el ente público, tendientes a determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que

afectan el patrimonio público. La depuración implica acopiar la información y documentación suficiente y pertinente que sirva de soporte a los saldos y registros realizados con ocasión del proceso.

2. **AMBITO DE APLICACIÓN** Los procedimientos contenidos en la presente Circular Externa deben ser aplicados por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 222 de 2006 y en las demás normas que la modifiquen, la sustituyan o la adicionen.

3. **PROCEDIMIENTOS CONTABLES** Las entidades públicas deberán aplicar los siguientes procedimientos para cada una de las cuentas que fueron utilizadas en el proceso de saneamiento contable.

(...)

4. **PROCESO PERMANENTE DE DEPURACIÓN CONTABLE** *Las entidades públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública quedan obligadas a desarrollar, en forma permanente, las actividades necesarias que le permitan determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público, con base en los saldos de dudosa razonabilidad que sean identificados, los cuales deben ser objeto de reclasificación o ajuste, según corresponda. Adicionalmente, las entidades públicas están obligadas a aplicar lo dispuesto en la Resolución 119 de 2006, expedida por el Contador General de la Nación, con el propósito de garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, de tal manera que sirva como instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus decisiones relacionadas con el control y optimización de los recursos públicos, en procura de una gestión pública eficiente y transparente. De igual manera, las entidades deben implementar el Modelo de Control Interno Contable que, con base en el Modelo Estándar de Control Interno MECI 1000:2005 y el Manual de Implementación, expida el Contador General de la Nación con el propósito de establecer las actividades de control estratégico, de gestión y de evaluación que sean necesarias para lograr información confiable.*

5. **INFORME DEFINITIVO DE SANEAMIENTO CONTABLE** Las entidades públicas deben presentar a la Contaduría General de la Nación, con corte al 30 de septiembre de 2006, un informe definitivo sobre el proceso de saneamiento contable que se adelantó en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, de conformidad con las instrucciones que para el efecto señala el Contador General de la Nación, en el Instructivo 021 del 27 de julio de 2006. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 354 de 2007, deroga la Circular Externa 064 de 2006, y adopta el Régimen de Contabilidad Pública, que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública, y que en su artículo 3

establece: El manual de procedimientos está conformado, por el catálogo General de Cuentas, los procedimientos y los instructivos contables

La Resolución, 357 del 23 de julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, resuelve:

Artículo 1°. Adoptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(...) (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, prescribe:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. (...)

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneos, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad prevé la definición de los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

En ejecución de la estrategia antes referenciada, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No 743 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

El 8 de septiembre de 2014, la CGN expidió la Resolución No. 414, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

El 8 de septiembre de 2014 la CGN, publicó el Instructivo 002, orientando con el mismo las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que debe ser aplicado, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura,

de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Actualmente, la Contaduría General de la Nación-CGN se encuentra desarrollando el modelo de contabilidad para entidades de gobierno, el cual está basado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud con respecto al procedimiento a seguir para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, me permito señalar:

La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que ésta vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares, la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto.

CONCEPTO No. 20152000008861 DEL 17-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Imposibilidad de acogerse a la opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Doctor
ALBERTO TRUJILLO RODRÍGUEZ
Gerente General
Terminal de Transportes de Armenia
Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-000392-2, de fecha 11 de febrero de 2015, mediante la cual sustenta la necesidad de aplicar el marco normativo anexo al Decreto No. 3022 de 2013, por parte de la empresa que usted representa, atendiendo lo establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014 y considerando las características específicas de la empresa.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 6º de la Ley 1314 de 2009 establece que bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deberá

presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Con relación a las autoridades de supervisión, el artículo 10º de la misma Ley 1314, establece: “Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. *Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.*
2. *Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen”.* (Subrayados fuera de texto).

Con respecto a la coordinación entre entidades públicas, el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, señala lo siguiente: “*en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.*

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.”

Atendiendo sus facultades constitucionales y legales, y el mandato de coordinación del artículo precitado, mediante la Resolución No. 414 de 2014, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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. Es preciso señalar que el marco conceptual y las normas mencionadas,

tienen como referente técnico y conceptual, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y no las NIIF para las Pymes.

El Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014 establece: “Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.” (Subrayado fuera de texto).

Con la información suministrada en su comunicación se colige:

Que la Terminal de Transportes de Armenia S.A. es una sociedad de economía mixta, vigilada por la Superintendencia de Puertos y Transportes, con capital público superior al 90% y se encuentra sometida al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado.

Que la entidad a su cargo tiene como objeto la prestación del servicio de operación del transporte público terrestre intermunicipal e interdepartamental y sus actividades conexas.

Que la entidad, a partir de la asesoría obtenida, optó por aplicar el marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, aun cuando la participación del sector público no corresponde al rango establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014, puesto que el sector público en dicha empresa, de manera directa o indirecta, posee una participación superior al 90%.

CONCLUSIONES

Con base en lo anteriormente expuesto, se concluye:

La Contaduría General de la Nación (CGN) es el organismo regulador en materia de contabilidad pública desde la órbita constitucional y legal. Atendiendo dichas competencias y, en particular, lo prescrito en la Ley 1314 de 2009, que delimita el ámbito de las autoridades de regulación contable y define el alcance de los organismos de supervisión, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que serán aplicados por las empresas que no cotizan en el

mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales tienen como referente las NIIF.

Por lo anterior, y dadas las características de la empresa y las demás justificaciones aportadas, no es viable autorizar al Terminal de Transportes de Armenia S.A., la aplicación del marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, por cuanto la información y la justificación aportada no se encuentran circunscritas a lo definido en el Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014.

En consecuencia, el Terminal de Transportes de Armenia S.A, deberá aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

CONCEPTO No. 2015200005401 DEL 02-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414 de 2014.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Principio de devengo en el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014. Políticas contables bajo el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014

Señora:
SAMANDA GARCIA VÁSQUEZ
Teléfono 316 8761510
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 30 de enero de 2015, radicado con el número 2015-550000241-2 mediante el cual manifiesta:

“Buenos días

Agradezco su colaboración con la explicación de los siguientes temas:

1. CATALOGO GENERAL DEL PLAN DE CUENTAS para (Sic) Empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014

El Catalogo (Sic) de cuentas que rige por la Resolución 414 de 2014, rige bajo el sistema de causación o de caja como anteriormente se manejaba?

Agradezco su aclaración si con este nuevo plan de cuentas es IGUAL AL DEL SECTOR PRIVADO?

En caso de ser diferente, por favor informar las diferencias relevantes.

2. Con Respecto a las NIIF que se deben aplicar con las (Sic) Resolución 414 de 2014 Cuales (Sic) son las políticas más relevantes que se deben tener en cuenta para las Cooperativas del Sector Salud que reciben ingresos Públicos

2.1 Informar lo relevante (Sic) a Políticas de Inventarios

2.2 Políticas de Activos Fijos

2.3 Políticas de Costos Por Prestamos (Sic)

Agradezco la respuesta a esta solicitud”

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

CONSIDERACIONES

1) Con relación a su primera pregunta, es pertinente considerar lo siguiente:

La Resolución 414 de 2014 en el numeral 5 del Marco Conceptual, establece en los Principios de contabilidad pública lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: *Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.*

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación al tema de Catálogo de cuentas, la Contaduría General de la Nación ha publicado en su página web “www.contaduria.gov.co” la propuesta sobre el Catálogo General de Cuentas para el modelo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

A su vez el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, presenta en su concepto 2013-320 Catálogo de cuentas versión NIIF lo siguiente:

(...) Con respecto a su consulta, es necesario resaltar que dentro de las funciones que la ley 1314 de 2009 y el Decreto Reglamentario 3567 de 2011 le confirieron al CTCP, no se establece la de crear o rediseñar el PUC, por lo cual no es cierto que esta labor se esté llevando a cabo por el CTCP porque no se encuentra dentro del alcance de las funciones de este organismo, debido a tal como lo establece el artículo 10 de la citada ley, esta función es competencia de las autoridades de supervisión. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades en la Circular externa 115-005 de 2013, expresa lo siguiente:

“Esta Superintendencia con base en las facultades de inspección, vigilancia y control otorgadas por la ley, en especial, las previstas en los artículos 83, 84 y 85 de la Ley 222 de 1995 y en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009, con la presente circular emite orientaciones de carácter pedagógico e informativo, de cara al proceso de convergencia de norma local a estándares internacionales de información financiera.

(...)

No obstante lo indicado, después del estudio y análisis de las circunstancias que rodean el proceso de convergencia, esta Superintendencia no se encuentra trabajando en la elaboración de algún proyecto de norma que contenga un plan de cuentas ajustado a la reglamentación revista en el Decreto 2784 de 2012, con estructura similar a la del Decreto 2650 de 1993, ni tiene proyectado hacerlo (Subrayado fuera de texto)

2) Con respecto a su segunda inquietud, se hace necesario considerar la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público; la cual establece:

“(...) Que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General y a la Contaduría General de la Nación 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”, para el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se ha previsto definir un

modelo de contabilidad con las siguientes características: a) que tenga como referente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board (IASB); b) que privilegie criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación uniformes; y c) que homogenice políticas contables;” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 414 de 2014 en el Capítulo VI de la Parte 2 relativa a las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, presenta lo siguiente:

“(…)

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

5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente y sin ser exhaustivos, el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, presenta:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa”.

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

6.1.4 Ingresos

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

“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

(...)

6.2.3 Reconocimiento de ingresos

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

“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado.

Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. Los pasivos se miden por el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

1. Para su primera pregunta y con base en lo expuesto anteriormente, la Resolución 414 de 2014 en su Marco Conceptual tiene como principio el devengo, equivalente al tradicional concepto de causación, el cual dispone 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 derivan de estos.

*Por lo tanto se infiere de lo anterior, que las entidades a las cuales cobija la Resolución 414 de 2014 **deberán** generar la información financiera observando dicho principio con el fin facilitarle a los usuarios una información útil para la toma de decisiones.*

Con relación al Catálogo General de Cuentas para las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, la invitamos a revisar la propuesta que se encuentra publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación www.contaduria.gov.co. No es viable realizar comparaciones entre la propuesta de Catálogo General de Cuentas para las

empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 y otros catálogos del sector privado diseñados para la convergencia a NIIF, debido a la falta de estos últimos, por las siguientes razones.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública manifiesta que la Ley 1314 de 2009 y el Decreto Reglamentario 3567 de 2011 no le establecieron el crear o rediseñar el PUC y que esta función es competencia de las autoridades de supervisión.

Por su parte la Superintendencia de Sociedades como autoridad de supervisión, en su circular externa 115-005 de 2013 aclara que: “[...] esta Superintendencia no se encuentra trabajando en la elaboración de algún proyecto de norma que contenga un plan de cuentas ajustado a la reglamentación revista en el Decreto 2784 de 2012, con estructura similar a la del Decreto 2650 de 1993, ni tiene proyectado hacerlo”. (Subrayado fuera de texto)

2. Con respecto a su segunda pregunta, es preciso señalar que mediante el anexo de la Resolución 414 de 2014, se determinan los lineamientos transversales para todas las Empresas que no cotizan en el mercado y que no captan ni administran ahorro del público, cuyas reglas, en relación con los asuntos de su interés, son los siguientes:

d. INVENTARIOS

RECONOCIMIENTO:

Serán reconocidos en esta categoría, los activos adquiridos o producidos para su disposición o consumo para producir otros activos en el curso normal de su operación, así como los derivados de activos biológicos cuando se separan del mismo.

MEDICIÓN INICIAL:

Se hará a su costo de adquisición o transformación; para un prestador de servicios, serán los costos directamente imputables a la prestación del servicio.

El costo de adquisición, incluirá el precio de compra y todas las demás erogaciones que sean necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

El costo de transformación, es el determinado por los cargos directos e indirectos asociados a la transformación de las materias primas en productos terminados.

El costo de prestación de servicios, son los asociados a la prestación del mismo, incluyendo mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y estén asociados a la prestación del mismo.

Las técnicas de medición de costos, se escogerán de acuerdo a la mejor aproximación al costo y a las especificidades de cada empresa, como por ejemplo: costo estándar, o el método minorista (Retail) e igualmente para el sistema de inventario permanente, escogerán entre costo promedio o identificación específica y primeras en entrar primeras en salir (PEPS).

MEDICIÓN POSTERIOR:

Luego de su medición inicial, los inventarios se medirán al menor entre el costo y valor neto de realización, en tanto que las materias primas y suministros al menor entre el costo y el valor de reposición. En el momento en que estos valores sean menores que el costo, los inventarios serán objeto de reconocimiento por deterioro.

El valor neto de realización y el valor de reposición se calcularán con base en lo establecido en el Marco Conceptual.

En el momento en que cambien las circunstancias que originaron el deterioro, este será revertido y se reconocerá un ingreso por recuperaciones.

e. ACTIVOS FIJOS

No existe una categoría específica para activos fijos dentro de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto se hará referencia en primer lugar a Propiedades, planta y equipo y luego a Propiedades de inversión.

2.2.1 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

RECONOCIMIENTO:

Se reconocerán los activos tangibles que una empresa utilice para la producción, la comercialización de bienes, prestación de servicios y para propósitos administrativos, por más de un periodo contable y que no estén disponibles para la venta; a su vez se reconocerán las plantas productoras utilizadas para obtener productos agrícolas y los bienes muebles que generen ingresos por arrendamiento.

MEDICIÓN INICIAL:

Al costo, el cual comprenderá todas las erogaciones directamente atribuibles a la ubicación, instalación y puesta en marcha del activo para que éste quede en las condiciones necesarias para operar o ser usado.

En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condiciones para producir de acuerdo a lo dispuesto por la administración.

Los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar de ubicación del activo, serán un mayor valor del mismo, se medirán por el valor presente de los costos estimados para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar.

Los descuentos o rebajas en el precio, serán reconocidos como un menor valor del activo y afectará la base de depreciación.

MEDICIÓN POSTERIOR:

Se hará por el costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado. La depreciación se iniciará en el momento en que el activo esté disponible para ser usado de acuerdo a lo previsto por la administración. La base para el cálculo de la depreciación corresponde al valor del activo menos su valor residual.

El valor residual, es aquel que se podría obtener hoy por disponer de un activo menos sus costos de disposición al final de su vida útil estimada.

La vida útil es el periodo por la cual se espera utilizar el activo para generar beneficios económicos y se determina teniendo en cuenta lo siguiente: La utilización que dicho activo tendrá, los desgastes físicos, la obsolescencia técnica, y los límites legales.

La depreciación, la vida útil y el valor residual deben ser revisados como mínimo al final de cada periodo contable.

Cuando el valor en libros de una Propiedad, planta y equipo supere su valor recuperable, deberá aplicarse la norma de deterioro del valor de los activos

2.2.2 PROPIEDADES DE INVERSION:

RECONOCIMIENTO:

Son aquellos terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas, y adicionalmente aquellos con uso futuro indeterminado.

MEDICIÓN INICIAL:

Se medirán por el costo, el cual incluye el precio de adquisición, los impuestos por traspaso, los honorarios profesionales y todo lo relacionado para dejar el activo en las condiciones previstas por la administración.

MEDICIÓN POSTERIOR:

Se hará, por el costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado; los demás criterios serán iguales a los aplicados por Propiedades, planta y equipo en la medición posterior.

Las reclasificaciones que se realicen desde y hacia propiedades de inversión, se tratarán de la siguiente forma:

Entre Propiedad de Inversión y Propiedades, planta y equipo, se reconocerán por el valor en libros del activo a esa fecha, por tanto no se eliminarán las pérdidas acumuladas ni las depreciaciones acumuladas, de igual manera se reconocerá para los inventarios, es decir por el valor en libros del activo a esa fecha.

A partir de la fecha de reclasificación, se aplicarán los requerimientos que exija cada norma en donde fueron reconocidos dichos activos.

5.3. COSTOS POR PRÉSTAMOS:

Al respecto debe tenerse en cuenta que al entregar o recibir un préstamo pueden identificarse dos componentes del costo; por un lado los costos de transacción y por el otro, el costo efectivo inherente al préstamo.

Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar o por pagar. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera otorgado o contraído el préstamo.

Por su parte, el costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros del préstamo por cobrar o por pagar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella tasa que hace equivalentes los flujos contractuales del título con el valor inicialmente reconocido.

Al respecto, la norma de préstamos por cobrar establece que los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo en la medición inicial, mientras que el costo

efectivo se reconocerá como un ingreso y un mayor valor del préstamo en la medición posterior.

En cuanto a los préstamos por pagar, la norma prescribe que los costos de transacción se tratarán como un menor valor del préstamo al momento de su reconocimiento inicial, y el costo efectivo se reconocerá como un gasto y un mayor valor del préstamo en la medición posterior. Sin embargo, la norma de costos de financiación permite reconocer los costos de financiación incurridos en un préstamo por pagar, como un mayor valor de los activos, siempre y cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto.

Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial para que se encuentre en condiciones de utilización, venta, explotación o generación de rentas o plusvalías.

Ahora bien, con base en las especificidades y circunstancias en las cuales opere una empresa, y complementado con el juicio profesional, en cada entidad se debe desarrollar sus propias políticas, todo ello en coherencia con el marco normativo anteriormente mencionado.

CONCEPTO No. 20152000019921 DEL 28-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

Señor
JHON JAIRO CARRASCAL
Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-5500-01771-2, de fecha 21 de abril de 2015, en la cual consulta cuál es el marco normativo que de acuerdo con la implementación de las normas internacionales debe implementar una empresa de economía mixta, que no cotiza en bolsa y que tiene una participación estatal del 98%. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, establece: **“ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.*** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.*“

Por su parte, el párrafo 2 del citado artículo, señala que *“Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.*

CONCLUSIONES

Con base en lo anterior, se concluye que las empresas que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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, deben aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, la opción de aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 está prevista para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta

condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio.

Por lo anterior, las sociedades de economía mixta que no coticen en bolsa y que tengan una participación estatal del 98%, deben aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000025971 DEL 21-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Elaboración del manual de Políticas Contables por las empresas públicas cobijadas bajo la Resolución 414 de 2014

Señor
YIMI EDISON CELIS
Consultor XBRL-NIIF
Sinifico SAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 7 de mayo de 2015, radicado con el número 2015-550-002227-2, trasladado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante el cual manifiesta:

“Buenos días,

En las Normas para el Reconocimiento Medición Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público (sic) según la resolución 414 de septiembre de 2014, en capítulo 5.1 Políticas Contables dice lo siguiente:

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de

Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Régimen de Contabilidad Pública se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Régimen de Contabilidad Pública adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, que la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información

CONSULTA TEXTUAL:

¿Las empresas no deben escribir su propio manual de políticas como las empresas del sector privado? ”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación establece lo siguiente:

“Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.” (Subrayado fuera del texto)

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE.

De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, el proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas,

sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular.

Por lo anterior, a continuación se definen cada una de las actividades y se señalan posteriormente, en términos generales, las diferentes situaciones que comprometen la razonabilidad de la información. [...]

2.1. Etapas y actividades del proceso contable.

[...]

2.1.2.1. Elaboración de los estados, informes y reportes contables.

Actividad mediante la cual se concreta el resultado del proceso contable, expresado en el diseño y entrega oportuna de los estados, informes y reportes contables, los cuales deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos, transacciones y operaciones realizadas, permitiendo a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de los planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Para el caso de los estados contables, se determina en esta actividad la aplicación del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y a las políticas de información contable establecidas por cada ente público. También deben verificarse y confrontarse los saldos de los libros frente a los saldos de los Estados, Informes y Reportes Contables.”(Subrayado fuera del texto)

[...]

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

[...]

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el conocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.”(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución No. 414 de 2014 en sus artículos primero y segundo establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución. (Subrayado fuera del texto)

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.”(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 414 de 2014 incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual y las Normas, lo dispuesto en el anexo de dicha Resolución, el cual será aplicado por las empresas dentro del alcance de la misma.

Por tanto, al convertirse en parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública hace que las empresas que cobija dicha resolución apliquen lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008 dentro de la cual se puede resaltar lo siguiente:

- Se define el Proceso Contable como el conjunto de etapas necesarias para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, que afecten a la entidad y su capacidad de generar flujo de recursos.
- Las etapas mencionadas tienen asociadas unas actividades a realizarse y en particular aquellas dispuestas para la elaboración de los Estados Contables Básicos, manifiestan que para la estructuración y presentación de los estados debe aplicarse lo dispuesto en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y “las políticas de información contable establecidas por cada ente público”
- Con el propósito de lograr una información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar como mínimo ciertos elementos dentro de los cuales es preciso resaltar el referente a los Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, donde se manifiesta “que las políticas y demás prácticas contables realizadas por una entidad pública deben ser documentadas”.

- Entre otras prácticas contables se encuentran los métodos de depreciación, vidas útiles aplicables, períodos de amortización, métodos de provisión, criterios para la identificación, la clasificación, la medición, los registros y ajustes, para la elaboración de estados contables su análisis e interpretación.

Adicionalmente, el artículo 2 de la Resolución 357 de 2008 es claro en afirmar que las entidades públicas bajo el Régimen de Contabilidad Pública de conformidad con la Resolución 354 de 2007 y las “demás normas que lo modifique o sustituyan”, deben aplicar los controles al proceso contable.

En ese orden de ideas, las Empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, regulación de carácter genérico, deberán escribir su propio manual de políticas contables siempre observando lo dispuesto en el Marco Conceptual y en las Normas del anexo de la citada Resolución atendiendo por supuesto a las particularidades de su cometido estatal y del Sector Público, razón por la cual no podrá ser igual al de una empresa del sector privado.

CONCEPTO No. 20152000026771 DEL 12-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Consulta sobre el tratamiento de la Consolidación de Estados Financieros pues no se encuentra contemplado en el instructivo 002, y sobre el uso de la herramienta XBRL.

Doctor
 JUAN DAVID ARANGO GARTNER
 Gerente
 Aguas de Manizales
 Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500026772, en la cual formula:

“De conformidad con el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en las empresas vigiladas por su entidad, actualmente la empresa se encuentra analizando dos temas importantes respecto a:

- 1) Consolidación de Estados Financieros, el cual no se observa contemplado en el instructivo 002.*
- 2) Herramienta XBRL, solicitamos nos informen si este formato aplica al momento de la presentación de informes.*

De acuerdo a lo anterior, requerimos nos suministren su concepto sobre el manejo y la normatividad aplicable para los temas mencionados.

Agradecemos la colaboración prestada.

CONSIDERACIONES

El instructivo 002 de 2014 indica *“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición”*

La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 establece:

“ARTICULO 1º. Incorporar como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las guías de aplicación; el catálogo de cuentas y la Doctrina Contable Pública.

(...)

ARTICULO 2º. Incorporar, en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo de cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTICULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catalogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”

CONCLUSIÓN

El Instructivo 002 busca orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para lo cual imparte unas instrucciones generales; al ser algo general no se trata al detalle todos y cada uno de los temas del Marco Normativo; por lo tanto respecto al tema de Consolidación de Estados Financieros, el mismo se debe tratar como lo establece el título Consolidación de Estados Financieros del Capítulo VI Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

En cuanto a la herramienta XBRL, se destaca que para fines de reporte a la Contaduría General de la Nación y en línea con lo que expone en las consideraciones las empresas bajo el ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014 deben aplicar el Catálogo General de Cuentas que se encuentra en el Anexo de la Resolución 139 de 2015 y efectuar el reporte en las mismas condiciones en que se ha venido efectuando con anterioridad a la expedición de la Resolución 414 de 2014, independientemente de si la entidad cuenta o no con la herramienta XBRL.

CONCEPTO No. 20152000025931 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente-Resolución 354 de 2007
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 354 de 2007

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo de la Resolución 414 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo del Decreto 3022 de 2013.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público-Resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 743 de 2013 que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones

Doctora
YOLANDA RAMOS
Consultora NIIF
Control & Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002672-2 en la cual manifiesta:

“En la actualidad me encuentro trabajando en el proceso de convergencia hacia las NIIF. Revisando la normatividad que hay al respecto me encuentro con un listado de 1824 empresas que se encuentran sujetas de acuerdo a la resolución 414 de 2014. Por tal motivo me gustaría saber, estas empresas que (Sic) modelo deben aplicar, es decir NICSP, NIIF PYMES O NIIF full?”

Agradezco su colaboración dado que no tengo claridad al respecto.”

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, decreta:

“Artículo 1º. Objetivos de esta ley (...)

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Parágrafo 1 *“Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.”*

(...)

Artículo 6º. Autoridades de regulación y normalización técnica. *Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.*

(...)

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. *En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.*

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, como reguladores sobre entes privados, de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, expiden el Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, ésta, prescribe:

“Considerando

(...)

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

(...)

Que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la Dirección del Presidente de la República, observando el procedimiento establecido en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 proceden a expedir las Normas de Información Financiera NIF, que comprenden las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, las Interpretaciones SIC y las Interpretaciones CINIIF y el marco conceptual para la información financiera, emitidas en español al 1° de enero del 2012, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés).

Decreta:

(...)

Artículo 4°. Vigencia. *El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y respecto de los destinatarios definidos en este decreto, a partir de la fecha de aplicación establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces”*

Los Decretos 3023, 3024 de 2013 y 2615 de 2014, entre otros, modifican el Decreto 2784 de 2012.

El Decreto 2615, indica:

“Considerando

(...)

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2784 el 28 de diciembre de 2012, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”, con el cual se incorporaron en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en su versión completa en español, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) al 1° de enero de 2012.

Que (...), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, enmiendas en español emitidas por IASB durante el año 2012.

Que (...) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomendó finalmente, la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia los estándares internacionales de información financiera contenidos en el denominado “Libro Rojo-año 2014”, emitido por el IASB, el cual contiene las normas que están vigentes al 31 de diciembre de 2013 y sus correspondientes enmiendas, las cuales ya se encuentran incorporadas en dicho libro.

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

Decreta:

Artículo 1. Modifíquese el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1, previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013, el cual quedará tal y como se describe textualmente en el nuevo marco técnico normativo, cuyo anexo adjunto hace parte integral del presente Decreto.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013”
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

- En el mes de junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.
- El 28 diciembre, expidió la resolución 743 de 2013, modificada en su artículo 2 por la Resolución 598 de diciembre de 2014, que resuelve:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

(...)

ARTÍCULO 5º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2º deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los períodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias.” (Subrayados fuera de texto)

- El 8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que

se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El 11 de marzo de 2015 expidió, la Resolución 117 de 2015, que resuelve “**ARTÍCULO 1º.** Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el cual está conformado por el marco normativo

dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:
“Artículo 1: Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 2. Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”*

- El 29 de abril de 2015 expidió la Resolución 185 de abril 29 de 2015 por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar los marcos normativos que deben aplicar las Empresas del Sector Público Colombiano circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación:

Empresas del Sector Público que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014 de la CGN).

Hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, deben continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición de los nuevos marcos normativos derivados del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Alternamente, durante el año 2015 a efectos de la transición al nuevo Marco normativo deben aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de Septiembre de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Para el caso de las empresas que cumplan con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, esto es las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% pueden optar por aplicar el marco normativo que se encuentra en el anexo del Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, sin perjuicio del reporte que deberán efectuar en las condiciones y plazos que establezca la CGN, utilizando, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público (Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones).

A partir del 1 de Enero de 2015 deben aplicar el Marco normativo local dispuesto en la Resolución 743 de 2013 expedida por la Contaduría General de La Nación, que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, deben adoptar procesos de homologación al Catálogo General de Cuentas-CGC, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 185 de abril 29 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

Por tanto, tratándose de empresas que conformen el Sector público colombiano, siempre deberá aplicarse las normas locales expedidas por los reguladores nacionales, tal como queda expresamente señalado en los párrafos precedentes y no las normas NICSP, NIIF PYMES, NIIF Full expedidas por reguladores internacionales.

CONCEPTO No. 20152000030731 DEL 10-07-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no Contemplados en una Clasificación Específica
	SUBTEMA	Inquietudes varias relacionadas con el marco normativo expedido

	mediante la Resolución 414 de 2014: pronunciamientos, acompañamiento y capacitación de la CGN, rendición, necesidad de asesoría externa y fecha de preparación del Estado de Situación Financiera de apertura-ESFA.
--	---

Doctora
 ASTRID ROCIO LOZADA
 Contadora
 ESP Vallecaucana de Aguas S.A

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 20155500031942 en la cual manifiesta:

“Como empresa del sector público y que de acuerdo con lo establecido en la Resolución No 414 de 2014, debemos Implementar el marco normativo allí definido, solicitamos asesoría de los funcionarios Vivian Natalia Góngora y Steven Ríos sobre los pasos a seguir y la necesidad de cumplir los cronogramas prescritos en dicha resolución.

Estos asesores nos manifestaron que hasta el momento la Contaduría General de la Nación no se ha pronunciado (Sic) sobre el tema de las capacitaciones que darán a las empresas, igualmente nos dicen que solo (Sic) están haciendo una prueba piloto con los Hospitales y que para la rendición del próximo 30 de julio (II trimestre), esta deberá hacerse como de costumbre ya que hasta la fecha el Chip no ha sido habilitado para presentar los Estados Financieros de Apertura. De acuerdo a la información suministrada por los asesores, nos asaltan varias inquietudes:

- 1. ¿Cuándo (Sic) se va pronunciar la CGN sobre el tema de implementación del marco normativo para empresas definido en la resolución 414? o ¿es el cronograma definido en la mencionada resolución?*
- 2. ¿Dado que este es un marco nuevo, qué acompañamiento va a realizar la CGN con las empresas?*
- 3. Considerando que nuestro personal es insuficiente y no está capacitado en la nueva normatividad, ¿debemos buscar asesoría externa para tal efecto?*
- 4. ¿Para qué fecha debemos preparar el ESFA bajo el nuevo marco normativo?*
- 5. ¿De qué manera se deberá rendir el II trimestre?*

Pedimos el favor nos resuelvan estas (Sic) dudas a la mayor brevedad posible, al momento se cuenta con muy poco tiempo en el caso de llegar a la conclusión de contratar una asesoría externa ya que el próximo 26 de junio entramos en el periodo de ley de garantías”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Resolución 375 de septiembre 17 de 2007, establece:

“Artículo 1. Modifícase el artículo 10 de la Resolución 248 de 2007 el cual quedará así:

ARTÍCULO 10. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. *Las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, reportarán la información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:*

FECHA DE CORTE:	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN:
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
<u>30 DE JUNIO</u>	<u>31 DE JULIO</u>
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

(...)

No obstante, la Contaduría General de la Nación podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas”

El procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la contaduría general de la nación se realiza a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

- 4) El 21 de junio de 2013

Publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no

captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:

“Artículo 1: Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 2. Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2º. Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayados fuera de texto)

- En mismo 8 septiembre, expidió el instructivo No. 002 de 2014 contenido en la Resolución No. 414 de 2014, que establece las instrucciones que se deben seguir para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, así:

“2.1 Estado de situación financiera de apertura. Como punto de partida hacia el nuevo Marco Normativo, las empresas elaborarán un estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015. En el estado de situación financiera de apertura, se aplicarán por primera vez los criterios de medición de los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo expedido mediante la Resolución No. 414 de 2014 y se considerarán los lineamientos del presente Instructivo.

(...)”

“El estado de situación financiera de apertura no tendrá ningún efecto legal en el momento de su presentación por cuanto no va a ser objeto de publicación, pero sí será objeto de supervisión y control por parte de los entes de control y regulación. (...)”

2.2. Estados financieros de propósito general del periodo de transición. Durante el periodo de transición, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública y, de manera simultánea, preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo con la finalidad de obtener información financiera comparativa que servirá de base para los estados financieros que se presentarán con corte al 31 de diciembre de 2016.

Para el efecto, la empresa elaborará un juego completo de estados financieros conforme a los criterios establecidos en la Norma de presentación de estados financieros del nuevo Marco Normativo. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) Un estado de situación financiera al final del periodo contable; b) un estado del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable y e) las notas a los estados financieros.

Los estados financieros de propósito general realizados durante el periodo de transición con base en el nuevo Marco Normativo, no tendrán ningún efecto legal en el momento de su presentación por cuanto no van a ser objeto de publicación, pero si serán objeto de supervisión y control por parte de los entes de control y regulación. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud se concluye:

Respecto a las preguntas 1 y 2: *“¿Cuándo (Sic) se va pronunciar la CGN sobre el tema de implementación del marco normativo para empresas definido en la resolución 414 o es el cronograma definido en la mencionada resolución? ¿Dado que éste es un marco nuevo, qué acompañamiento va a realizar la CGN con las empresas?”*

La Contaduría General de la Nación en el mes de junio de 2013, publicó la política de regulación contable pública, en convergencia con NIIF y NICSP, y la divulgó en procesos de capacitación y talleres en diferentes ciudades del país. Posteriormente, publicó para comentarios de los interesados y del público en general la propuesta de marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y lo incorporó al Régimen de Contabilidad Pública a través de la Resolución No 414 del 8 de septiembre de 2014. De igual forma el 22 de diciembre, publicó para comentarios, el Catálogo General de Cuentas, y lo incorporó en el Marco normativo referido, mediante el artículo 2 de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Como se observa, durante 2 años la CGN ha venido sensibilizando y capacitando sobre la propuesta de regulación contable pública, los proyectos de normas y el marco normativo propiamente dicho y tiene planeado continuar haciéndolo durante el segundo semestre del año 2015 en diferentes ciudades del país, para lo cual deben inscribirse en la página web de la CGN.

En consecuencia, hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, se debe continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición del nuevo marco normativo derivado del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera y alternamente, a efectos de la transición al nuevo Marco normativo se debe aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de Septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No 414 de 2014, deben continuar implementando las acciones pertinentes para la preparación y transición al nuevo marco normativo y elaborar el estado de situación financiera de apertura en las condiciones previstas en el Instructivo 002 de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Respecto a la pregunta 3: *“Considerando que nuestro personal es insuficiente y no está capacitado en la nueva normatividad, ¿debemos buscar asesoría externa para tal efecto?”*

El proceso de implementación del nuevo marco normativo es un proceso organizacional que implica la planeación de actividades, así como la planeación y asignación de recursos, por tanto la decisión de contratar o no asesoría externa, es un asunto netamente administrativo.

En relación con la pregunta 4: *“¿Para qué fecha debemos preparar el ESFA bajo el nuevo marco normativo?”*

El estado de situación financiera de apertura – ESFA es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución No. 414/14 y se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, sin que ello implique que deba estar elaborado en esa fecha, puesto que es necesario tener en cuenta que la estructuración del ESFA implica la comprensión del nuevo marco normativo, la identificación de situaciones que se presentan por el impacto generado por los nuevos criterios aplicados y un proceso de depuración, así como, la definición de las políticas a que haya lugar, que requieren del compromiso de la alta dirección y de los preparadores de información.

En consecuencia se requiere de un tiempo razonable para proceder a la elaboración del ESFA, razón por la cual, éste se puede elaborar en una fecha distinta al 1 de enero de 2015, tomando como base el balance a 31 de diciembre de 2014 y a partir del mismo aplicar las actividades definidas en el instructivo 002 de 2014; las cuales pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir de una manera distinta elementos que, a diciembre 31 de 2014 no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o Patrimonio.

Adicionalmente, en el artículo 3 de la Resolución 414 de 2014, que se refiere al cronograma, en el párrafo 5; establece que dicho estado financiero no será divulgado al público ni tendrá efectos legales pero si será objeto de supervisión y control por parte de los entes de control.

Con respecto a la pregunta 5: “¿De qué manera se deberá rendir el II trimestre?”

La Resolución 375 de septiembre 17 de 2007 de la CGN precitada, está vigente, por tanto, la información a rendir en el II trimestre, deberá hacerse como de costumbre ya que hasta la fecha no se ha expedido un acto administrativo que señale nuevas instrucciones, y el Chip no ha sido habilitado para presentar los Estados Financieros bajo el nuevo marco normativo.

CONCEPTO 20152000033491 DEL 12-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes producidos que hacen parte de exhibiciones con el fin de ser usados por los clientes como demostración.

Señor
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA
Auditing Firms Group
Director Ejecutivo y Administrativo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 3 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550003382-2 mediante la cual manifiesta:

“Buenas Tardes

A la luz de la implementación de las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA bajo la reglamentación 414 de 2014, nos ha surgido la siguiente inquietud:

¿Cuál es el tratamiento bajo las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA que se le debe dar a los bienes que se produjeron en su momento y que se tienen como prototipos exhibidos en un (“MUSEO O SHOWROOM”), en aras de usarlos como elementos de demostración para los clientes, ya que son el fruto de más de cincuenta años de labores de la industria?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

[...]

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo...

[...]

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.
(Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la Resolución 414 de 2014 establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

[...]

Si la empresa fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la empresa para obtener dicho activo; por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriormente expuestas, y con el fin de dar respuesta a su consulta me permito señalar, circunscrito en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014:

Si la función que cumplen los bienes producidos por la entidad, radica en servir como prototipos de exhibición y a su vez el de ser usados como elementos demostrativos para los potenciales clientes, estos bienes deberán ser reconocidos por la entidad como un activo, en cuanto se configuren las siguientes circunstancias:

- Estos bienes cumplen las características para ser activos, ya que provienen de sucesos pasados (producción de los bienes) de los cuales la entidad espera obtener beneficios económicos futuros, y poseen una medición fiable (costo de producción de los bienes).
- Los flujos de beneficios económicos futuros están representados por el aporte indirecto que realizan estos bienes a la generación de flujos de efectivo para la entidad a través de las ventas, ya que estos bienes son observados y usados previamente por los clientes antes de adquirir el bien.
- Los bienes pueden ser usados de manera individual o dentro de un esquema de ventas con más activos de la entidad con el propósito de contribuir a generar flujos de efectivo a través de las ventas.

Como consecuencia, el tratamiento contable se realizará con base en lo estipulado en la norma de Propiedades Planta y equipo, ya que estos bienes producidos, son utilizados como parte del proceso de la comercialización de la empresa, no están disponibles para la venta y los esperan utilizar por más de un periodo contable.

Por tanto la medición inicial se realizará partiendo del costo de producción de los bienes, y la entidad surtirá todas las actividades del proceso contable estipulado en dicha norma, la cual incluye entre otras, las depreciaciones, los cálculos de los valores residuales y las estimaciones de las vidas útiles que se dejarán consignadas en las Políticas Contables de la entidad.

CONCEPTO No. 20152000034171 DEL 21-08-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Régimen de Contabilidad Pública Precedente Tratamiento contable de reconocimiento y medición de los activos, bajo Resolución 414 de 2014.

Doctora:
LUCY NORELLY LOAIZA VELASQUEZ
Directora Financiera
Megabús S.A
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500034612, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable del reconocimiento y medición de los activos de MEGABUS S.A, conforme con los criterios del nuevo marco normativo establecidos en la Resolución 414 de 2014, los cuales se deben tener en cuenta en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, así:

“(…)

De acuerdo con el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 de la Contaduría General de la Nación sobre las instrucciones para la transición al Nuevo Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, la administración de Megabús S.A. se encuentra analizando la medición de los activos, pasivos y patrimonio, conforme con los criterios del Nuevo Marco Normativo para elaborar el estado de situación financiera de apertura (...)

Pregunta:

Con base en lo anteriormente expuesto, solicitamos el concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre:

Patios y talleres

Si los patios y talleres registrados contablemente en el balance de Megabús, al 31 de diciembre de 2014, ¿cumplen con la definición de activo bajo el Nuevo Marco Normativo o se debe excluir para propósitos del estado de situación financiera de apertura?

Estaciones e Intercambiadores

- *¿Para las estaciones e intercambiadores debería conservarse su registro en la cuenta de orden 835511, gastos ejecución de proyectos de inversión o incluirlo como activo y patrimonio incorporado en la Entidad? Como quiera que estas forman parte de las troncales y pre troncales para el funcionamiento del sistema, es decir son inherentes a la infraestructura del sistema y éste no puede funcionar sin ellas.*
- *¿Al tener Megabús el control sobre parte del intercambiador (56 cubículos, 5 locales y 9 oficinas del área administrativa) se efectuaría el registro proporcional por área (m2) como propiedad de inversión y propiedad, planta y equipo, respectivamente, conforme a un avalúo técnico? Y si es así, ¿para la entrega de las obras de infraestructura al Municipio, relacionados con los intercambiadores, se excluirían los valores registrados en el estado de situación financiera de apertura de Megabús correspondiente a la propiedad de inversión (56 cubículos y 5 locales) y a la propiedad, planta y equipo de las 9 oficinas del área administrativa?*

Bienes recibidos de terceros

En la evaluación de la propiedad, planta y equipo con base en el nuevo Marco Normativo, se identificaron bienes recibidos de terceros que no se encuentran reconocidos contablemente al 31 de diciembre de 2014. Entre estos bienes se encuentran: divisiones modulares, muebles, equipo de oficina, computadores y herramientas (...)

¿Para la elaboración del balance de apertura se deben reconocer como propiedad, planta y equipo, de acuerdo con lo establecido en el instructivo 002 de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación? (...)

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

- **PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.**

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.

.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo, si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo. Por ello, la empresa deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que conforman el nuevo marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para los Acuerdos Conjuntos, Propiedad, Planta y Equipo y Propiedades de Inversión contempladas en la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

ACUERDOS CONJUNTOS

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

Operación conjunta

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. (...)

En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta (...)

Negocios conjuntos

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

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

La empresa reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión (...)

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable (...)

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.

Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que Megabús S.A, como concedores de su cometido estatal, debe realizar un análisis y evaluación exhaustiva al interior de la entidad dependiendo de sus particularidades específicas, que le permitan determinar y garantizar si los patios y talleres entregados mediante contratos de concesión cumplen con los criterios, parámetros y actividades establecidos en el nuevo marco normativo de información financiera de la Resolución 414 de 2014 y su Instructivo No. 002, para ser reconocidos como activos. Esta misma consideración, deberá ser aplicada por la entidad contable pública para lo correspondiente a las estaciones e intercambiadores y bienes recibidos de terceros que actualmente se tienen registrados en las cuentas de orden de Megabús S.A.

En este orden de ideas, es muy importante señalar que la Contaduría General de la Nación en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha venido produciendo normatividad contable que permite desarrollar el proyecto de modernización de la regulación contable pública y en esta vía emitió el Instructivo No. 002, con el cual se señalaron las diferentes actividades que deben seguir las entidades contables públicas para orientarlas en la etapa de transición hacia la convergencia al nuevo Marco Normativo de Información Financiera establecido en la resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Estas actividades pueden llevar a Megabús S.A. 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.

Ahora bien, a continuación se describen algunas consideraciones y criterios que se deben tener en cuenta dentro del proceso que debe surtir Megabús S.A, para definir el reconocimiento de los activos, para cada uno de los conceptos consultados así:

Patios y Talleres.

En este punto, es importante tener en cuenta que para poder establecer si se cumple con la definición de activo o se deben excluir para propósitos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura; es necesario tener en cuenta que según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso.

Es por ello, que deberá evaluarse si los patios y talleres entregados mediante contratos de concesión a los concesionarios para la prestación del servicio público de transporte terrestre urbano masivo de pasajeros deben reconocerse como una operación conjunta o un negocio conjunto. En caso de tratarse de una operación conjunta, cada operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Si se trata de un negocio conjunto, las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo y la empresa reconocerá su participación en el negocio conjunto como una inversión.

Estaciones e Intercambiadores

Para poder establecer si las estaciones e intercambiadores deben permanecer registradas en las cuentas de orden 835511 – Gastos ejecución de proyectos de inversión, o incluirlas como activo y patrimonio incorporado de Megabús S.A, se deberá evaluar si dichos bienes cumplen los criterios establecidos en la resolución 414 de 2014 y su instructivo No. 002, ya mencionados anteriormente para ser incorporados y reconocidos como activos. Esto es, que el flujo de estos beneficios sea probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso; esto es, como propiedad, planta y equipo si corresponden a activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento se reconocerán como propiedades de inversión.

Es importante tener en cuenta que las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán así. i) para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y

las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. ii) para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación.

Bienes recibidos de terceros.

Para poder determinar si en la elaboración del estado de situación financiera de apertura de Megabús, S.A., se deben reconocer como activos los bienes recibidos de terceros tales como: divisiones modulares, muebles, equipo de oficina, computadores y herramientas, los cuales no se encuentran reconocidos contablemente al 31 de diciembre de 2014; es necesario que la entidad contable pública evalúe si dichos bienes cumplen los criterios establecidos en la resolución 414 de 2014 y su instructivo No. 002, ya mencionados anteriormente para ser incorporados y reconocidos como activos. Esto es, que el flujo de estos beneficios sea probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso; esto es, como propiedad, planta y equipo si corresponden a activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento se reconocerán como propiedades de inversión.

CONCEPTO No. 20152000036761 DEL 23-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Jerarquía de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación establecidas en la Resolución 414 de 2014

Doctora:
ALEXANDRA ÁLVAREZ
Contadora General
Transmilenio S.A.
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500039642, mediante la cual solicita concepto acerca de la jerarquía de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de información financiera establecidas en la Resolución 414 de 2014, y que deben observarse en los casos específicos en donde se seleccione una política contable para tratar una transacción donde se tiene ausencia de una norma que le sea aplicable, así:

“(...) Teniendo en cuenta lo anterior, TRANSMILENIO S.A, en ausencia de una norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos económicos o condiciones en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedidas con la Resolución 414 de 2014, se deberá referir, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad.

- *Las Normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación, que traten temas similares y relacionados; en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*
- *Las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; o*
- *Doctrina contable pública, respecto a la transacción o hecho en cuestión, emitida por la Contaduría General de la Nación, previa consulta de la entidad.*
- *Doctrina contable pública, publicada por la Contaduría General de la Nación, que trate de temas similares y relacionados.*
- *Los requerimientos de las normas incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, tales como las normas y guías expedidas en el Decreto Nacional 2784 de 2012 (NIIF Plenas) y sus modificatorios (Decreto 3023 y Decreto 2615 de 2014) que traten cuestiones similares y relacionadas (...)*

CONSIDERACIONES

En el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación publicó el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la política de regulación contable pública, la cual previó definir los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

En desarrollo de esa estrategia, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 743 (modificada por la Resolución 598 de 2014) por la cual se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Posteriormente, mediante Resolución 414 de 2014, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, así:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución (...) (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º de la citada Resolución, definió el ámbito de aplicación, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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. (...)”

Ahora bien, consultada la clasificación de entidades del sector público del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, se encuentra que la Empresa de Transporte del Tercer Milenio, Transmilenio S.A., se encuentra clasificada como empresa, por lo que se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014.

Dentro de las normas las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, se establece lo siguiente:

“Políticas contables. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, estableció en el artículo 1º, lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con las entidades de gobierno, la CGN se encuentra próxima a expedir el marco normativo de contabilidad que le será aplicable a este tipo de entidades.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este Despacho se permite señalar que para efectos de realizar la modernización de la regulación contable pública y la convergencia hacia los estándares internacionales de información financiera, la Contaduría General de la Nación ha incorporado, al Régimen de Contabilidad Pública, los marcos normativos de contabilidad aplicables a: i) empresas que cotizan en el mercado de valores, y que captan ni administran ahorro del público mediante la Resolución 743 de 2013; y ii) empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, mediante la Resolución 414 de 2014. En relación con las entidades de gobierno, expedirá próximamente el marco normativo correspondiente.

Ahora bien, siguiendo los lineamientos establecidos por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, la Empresa de Transporte del Tercer Milenio – Transmilenio S.A, se encuentra clasificada dentro del grupo de empresas. En consecuencia, y como quiera que se trata de una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administra ahorro del público, debe aplicar el Marco normativo incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública, entendiendo este como el orden jerárquico genérico de la regulación contable pública.

No obstante, en algunos casos específicos, se permite que la empresa, a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida, pero en concordancia con lo anterior deberá circunscribirse al marco normativo dispuesto en la Resolución 414 de 2014 y por expresa disposición de la Resolución 598 de 2014, no es viable aplicar criterios normativos ni conceptuales de las empresas cobijadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013.

En los casos en que se presenten dificultades por vacíos normativos, deberán ser resueltos mediante la doctrina que expida la CGN, cuando a ello haya lugar, o por la expedición de norma por parte de la CGN, previo cumplimiento del procedimiento establecido para tal fin.

CONCEPTO No. 20152000037481 DEL 01-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuentas equivalentes para el proceso de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura. Actividades para la eliminación de los saldos de las Cuentas Efecto del Saneamiento Contable y Efecto por la Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente con miras a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura.

		Actividades para el reconocimiento de los desembolsos hechos por obras y mejoras en propiedad ajena en el Estado de Situación Financiera de Apertura.
--	--	---

Señor
 ANTONIO ARISTIZÁBAL GÓMEZ
 Contador
 Hospital Santa Ana de los Caballeros E.S.E.
 Ansermanuevo-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-004191-2, mediante la cual manifiesta:

“Comentarios al proyecto de guía para obtener el balance homologado y antes de elaborar el estado de situación financiera de apertura ESFA se presentan las siguientes inquietudes:

A 31 de diciembre de 2014 existe un saldo por valor de \$39.123 en la subcuenta 140932 Atención con cargo a acciones de salud pública facturación radicada, cual es el destino de reclasificación debido a que en el catálogo de la resolución 139 no existe subcuenta para este registro.

En los estados contables existe registro por valor de \$284.717 en la subcuenta 142402 recursos entregados en administración, que corresponde a dineros grados en forma directa y a nombre del Hospital por el Ministerio de la Protección Social a los fondos de cesantías para ser utilizados en el pago de estas a los funcionarios.

El Hospital registro una construcción en obra negra y blanca en un terreno del Municipio, recibido en comodato y donde funciona el servicio de APS entre otros, en la subcuenta 191502 Obras y mejoras en propiedad ajena. El valor de la inversión se ha venido amortizado y se proyectó realizarlo a cinco (5) años, cual es el procedimiento (subcuenta destino de reclasificación, Propiedad, Planta y Equipo?) a seguir para registrar el saldo por valor de \$224061 existente a 31 de diciembre de 2014

Cuál es el procedimiento (registro) contable, de los valores existentes a 31 de diciembre de 2014 por concepto de saneamiento contable (cuenta 3258) y efectos por aplicación de régimen de contabilidad pública (3259).

En el presente año (2015) en el régimen de contabilidad pública se ha venido registrando provisión (1283034) para los aportes que el Hospital posee en COHOSVAL cuya

recuperación es incierta debido a que está en proceso de liquidación. Estos aportes se deben registrar en el ESFA o se suprimen.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 139 de marzo de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y en el cual se establece:

“1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, las subcuentas Giro directo por abono a la cartera del Régimen Subsidiado (Cr) y Giro previo del Fosyga sobre los recobros ECAT (Cr) se afectarán con los recaudos efectuados por el respectivo concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicarán al derecho que corresponda. (Subrayado fuera del Texto)

131920 Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública-con facturación radicada

[...]

1330 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los gastos generados.
- 3- El valor de los activos adquiridos.
- 4- El valor de los pasivos cancelados.
- 5- El valor de los recursos trasladados como plan de activos para beneficios a los empleados.
- 6- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

133001 En administración

[...]

3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.

- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.” (subrayado fuera del Texto)

El instructivo 002 de septiembre de 2014, el cual muestra los procedimientos a aplicar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, establece:

[...]

1. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

[...]

- Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro por causa del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, la empresa estimará el deterioro como la cantidad en que el valor obtenido de acuerdo con el literal c) excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de interés efectiva.
- Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e), en la cuenta Deterioro de Inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

2. Inversiones clasificadas al costo

[...]

- Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones clasificadas en esta categoría. Si este es el caso, la empresa realizará los siguientes procedimientos:
- *Para el caso de los instrumentos de deuda, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros del activo excede al valor presente de los flujos de efectivo*

futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado vigente en la fecha de transición para transacciones similares.

- *Para el caso de los instrumentos de patrimonio, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la inversión excede al valor de la participación patrimonial en la entidad receptora de la inversión en la fecha de la transición.*
- *Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal i), en la cuenta Deterioro de inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

[...]

1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, las obras y mejoras en propiedad ajena representan el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la empresa para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- *Identificar los desembolsos que la empresa tiene registrados en la cuenta Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.*
- *Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) dieron origen a bienes que cumplen con la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.*
- *Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes originados por los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*
 - a) *El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, sea empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.*

- b) El desembolso se clasificará como una propiedad de inversión en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, corresponda a un activo representado en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.
- Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para propiedades, planta y equipo, y para propiedad de inversión, según corresponda.
 - Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

[...]

1.4.8 Efecto del saneamiento contable

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, esta cuenta representa el valor neto del Patrimonio Institucional, por efecto de la incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones acumulados al final de la vigencia de la misma como consecuencia de la aplicación de la Ley 716 de 2001. Esto con el fin de que el órgano competente tome las decisiones necesarias de acuerdo con las normas vigentes.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

13. Identificar si la empresa tiene saldos en la cuenta Efecto del Saneamiento Contable.
14. Reclasificar los saldos identificados en el literal a) a la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

1.4.9 Efecto por la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, esta cuenta representa el valor neto del Patrimonio Institucional por efecto del retiro de los saldos de bienes y derechos, acumulados al 31 de diciembre de 2006, como consecuencia de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Esto con el fin de que el órgano competente tome las decisiones necesarias de acuerdo con las normas vigentes.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- 3 Identificar si la empresa tiene saldos en la cuenta Efecto por la Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
- 4 Reclasificar los saldos identificados en el literal a) a la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.” (Subrayado fuera del Texto)

Adicionalmente, el Concepto 2015200003462-1 del 27 de Agosto de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación establece entre otros, lo siguiente:

“[...]

La E.S.E. Hospital Pedro León Álvarez Díaz, debe evaluar si el saldo que actualmente tiene reconocido en la subcuenta 120203—Cuotas partes de interés social, correspondiente a los aportes realizados en la cooperativa COODENCUM, cumple con las características para ser reconocido como una Inversión de Administración de Liquidez de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, si dicho saldo le permite a la E.S.E. obtener rendimientos procedentes de las fluctuaciones en el precio o a través del pago flujos de efectivo contractuales.” (Subrayado fuera del Texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- Para el reconocimiento de los saldos que a 31 de diciembre 2014 presenta la subcuenta 140932-Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública facturación radicada, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD del Régimen de Contabilidad Pública precedente y para efectos de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, la Resolución 139 de 2015 estableció la subcuenta 131920 Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública con facturación radicada de la cuenta 1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual corresponde a la equivalencia de la subcuenta que usted menciona en su consulta.
- Para el reconocimiento de los saldos que a 31 de diciembre 2014 presenta la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN del Régimen de Contabilidad Pública precedente y para efectos de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, la Resolución 139 de 2015 estableció la subcuenta 133001-En administración, de la

cuenta 1330-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual corresponde a la equivalencia de la subcuenta que usted menciona en su consulta.

- Para efectos de la transición al nuevo marco regulatorio de Contabilidad Pública para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el instructivo 002 de 2014 en su numeral 1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena, determina las principales actividades que debe realizar una empresa bajo el ámbito de aplicación. Por lo tanto y de acuerdo con su pregunta, el Hospital deberá identificar si los desembolsos realizados dieron origen a un bien que cumple con las características para ser reconocido como un activo.

Si dicho bien cumple con los criterios para su reconocimiento, el Hospital realizará la clasificación dependiendo del destino que tenga el bien, ya sea como Propiedades, Planta y Equipo si está siendo usado por parte del Hospital en el cumplimiento de su cometido estatal o como Propiedades de inversión, si el bien inmueble está destinado a la generación de rentas o plusvalías.

Por el contrario, si el bien no cumple con los criterios para su reconocimiento, los desembolsos registrados en los Estados Financieros del Hospital al 31 de diciembre de 2014, se eliminarán afectando directamente la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

- Para efectos de la transición al nuevo Marco regulatorio de Contabilidad Pública para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el instructivo 002 de 2014 en los numerales 1.4.8 y 1.4.9 Efecto del saneamiento contable y Efecto por la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública respectivamente, es claro en determinar las actividades que debe realizar una empresa sujeta al ámbito de aplicación, por lo tanto, el Hospital deberá identificar los saldos que tiene registrados en su Estado de Situación Financiera por los conceptos mencionados en cada numeral y los reclasificará a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.
- Con respecto a su pregunta sobre el reconocimiento o no de los aportes realizados por el Hospital en la entidad de naturaleza cooperativa COHOSVAL, las actividades que deberá realizar para determinar si debe o no reconocer y clasificar dichos aportes, se encuentran descritas en el concepto 2015200003462-1 del 27 de agosto de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación y que se anexa a la presente consulta.

CONCEPTO No. 20152000037621 DEL 02-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro al público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación de la Resolución 414 de 2014 en empresas en liquidación

Doctora

GINNA LORIETH VIAFARA MESU

Contadora

Empresa de Acueducto y Alcantarillado del Rio Palo, en liquidación - EARPA S.A. E.S.P
Villa Rica, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500042342, mediante la cual solicita concepto acerca de la aplicación del nuevo marco normativo establecido por la Resolución 414 de 2014, dentro del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en entidades en liquidación, así:

“(...)

Solicito aclaración, si la empresa de Acueducto y Alcantarillado del Rio Palo S.A. E.S.P, en liquidación (Cód. 13271900), está obligada a la convergencia de estándares internacionales (...)”

CONSIDERACIONES

Dentro del Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, se establece el principio de negocio en marcha, así:

“(...) Negocio en Marcha: se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una empresa, se deben observar los criterios establecidos en las normas que se definan para tal efecto (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado del Río Palo en Liquidación (EARPA S.A. E.S.P), no debe aplicar el marco normativo contable previsto en la Resolución 414 de 2014 dentro del proceso de modernización y convergencia hacia Estándares Internacionales de Información Financiera – NIIF. Lo anterior, toda vez no cumple con el principio de Negocio en marcha, en el sentido de que la empresa no llevará a cabo por tiempo indefinido sus actividades de cometido estatal, por estar inmersa en causal de liquidación.

Así las cosas, la EARPA S.A. E.S.P – En liquidación, debe continuar aplicando la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación con anterioridad a las Resoluciones 743 de 2012 y 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000038531 DEL 14-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Preparación de información bajo nuevo marco normativo

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Jefe Gestión Contable
Metro de Medellín
Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 04 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500043782 , mediante la cual consulta: *"De acuerdo con el artículo 3° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 "se definió como periodo de transición el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, durante este periodo, las empresas seguirán utilizando para todos los efectos legales, el plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea se preparará la información de acuerdo con el marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que aplique por primera vez el marco referido".*

Teniendo en cuenta lo anterior tenemos la siguiente inquietud: la información que se preparará de acuerdo con el marco normativo en el periodo de transición se afectará en la contabilidad con todos los movimientos del año 2015? (Sic)”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación-CGN expidió la Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

La Resolución 414 de 2014 incluye en su artículo tercero el cronograma de aplicación del marco normativo en los siguientes periodos:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.* (Subrayado fuera del texto)

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.”

Por otro lado, El Instructivo 002 de 2014 indica, “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 establece lo siguiente:

“ARTICULO 1º. Incorporar como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las guías de aplicación; el catálogo de cuentas y la Doctrina Contable Pública.

(...)

ARTICULO 2º. Incorporar, en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo de cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

*ARTICULO 3º. **Ámbito de aplicación.** El Catalogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”*

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, se publicó la resolución 437 del 12 de agosto de 2015, “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014”.

(...)

ARTÍCULO 4º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las Empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, reportarán el Estado de situación financiera de apertura- ESFA a más tardar el 15 de octubre 2015. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos concluir:

La contabilidad durante el año 2015 como consecuencia de la transición al nuevo Marco normativo, se debe llevar para todos los efectos legales y hasta el 31 de diciembre de 2015 el reconocimiento contables con base en la normatividad tradicional, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública; y alternamente ir registrando los hechos y transacciones con el nuevo marco normativo a fin de obtener a partir del Estado de Situación Financiera de Apertura al 1 de Enero 1 de 2015, la información financiera que conlleva a estructurar los estados financieros comparativos.

Es de anotar, que a partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la

Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

CONCEPTO No. 20152000040101 DEL 22-10-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Diseño de las políticas contables sobre cartera en una Empresa Social del Estado

Señor
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA
Director Ejecutivo
Auditing Firms Group—AFG.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 24 de agosto de 2015, con el número 2015-550-004227-2 mediante el cual manifiesta:

“Asunto: Una consulta

Producto del avance en el proceso de implementación de Estándares Internacionales de información financiera Pública, precisamente con las actividades de determinar las políticas contables relacionadas con la Cartera Pública, nos surge la siguiente inquietud que esperamos nos sea resuelta de forma oportuna frente a dicho proceso:

“La ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para lo normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, establece el procedimiento adecuado que debe cumplir las entidades del Sector Público en cuanto a la administración y control de la cartera que se derive de la operación del Ente, además de la adopción y adecuación del Reglamento Interno de la Cartera pública. Par lo anterior y en razón o las constantes

disyuntivas surgidas durante el proceso de determinación de políticas bajo NIIF la pregunta es: ¿Las políticas contables relacionadas con lo cartera pública de una Empresa de Salud E.S. E. (del orden Municipal), deben ser orientadas conforme a lo establecido en dicha ley o semejante al régimen privado?”

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

“5.1 Políticas contables

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

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

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que

aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

[...]

Medición posterior

[...]

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo."(Subrayado fuera de texto)

La ley 1438 de 2011 por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 145. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. la presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial los párrafos de los artículos 171, 172, 175, 215 Y 216 numeral 1 de la Ley 100 de 1993, el párrafo del artículo 3, el literal (c) del artículo 13, los literales (d) y (j) del artículo 14 de la Ley 1122 de 2007, el artículo 121 del Decreto Ley 2150 de 1995, el numeral 43.4.2. del artículo 43 y los numerales 44.1.7, 44.2.3 del Artículo 44 de la Ley 715 de 2001, así como los artículos relacionados con salud de Ley 1066 de 2006" (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece lo siguiente:

Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del

Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

[...]

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

[...]

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

[...]

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el

reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Ley 1066 de 2006 fue derogada en materia de salud por la ley 1438 de 2011, por lo tanto la Empresa Social del Estado—ESE de nivel municipal de su consulta deberá, remitirse a la ley 1438 de 2011 y sus modificaciones en lo pertinente, para observar el contexto jurídico para la gestión administrativa de su cartera.

Ahora bien, para el diseño de las Políticas Contables de la ESE relacionadas con la cartera, ésta deberá seguir lo establecido por el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 remitiéndose específicamente a la Norma de Cuentas por Cobrar para establecer el reconocimiento, clasificación, medición, deterioro y baja en cuentas y también aquellas Normas que de manera directa e indirecta los remita de nuevo a la Norma de Cuentas por Cobrar.

Las actividades y métodos específicos que usará la ESE, adicionales a los que se encuentran en la Normas de la Resolución 414 de 2014 y que le sean pertinentes para reflejar su realidad económica y financiera, serán documentados en las Políticas Contables.

Adicionalmente, la ESE en su proceso de construcción de su Política Contable sobre la cartera, deberá tener en cuenta lo establecido en la Resolución 357 de 2008 en el numeral 3.1 con respecto a la depuración contable permanente y la sostenibilidad, donde se establece las acciones y controles necesarios para evitar que se tenga en los Estados Financieros información y cifras que no representan derechos ni obligaciones para las Entidades públicas.

Por lo tanto, es fundamental para el diseño de la política contable para el manejo de la cartera de la ESE, seguir lo establecido en la Resolución 414 de 2014 y la Resolución 357 de 2008, lo cual permitirá una integralidad a dicha política.

CONCEPTO No. 20152000042821 DEL 06-11-15

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
----------------------------	--

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2488

1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Elaboración de un manual de políticas contables coherentes con el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014

Doctora
 KATHERINE QUINTERO GUTIERREZ
 Implementador Resolución No. 414 de 2014
 Empresa de Servicios Públicos de Cáqueza
 Cáqueza (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Respetada doctora Katherine:

Me refiero a su comunicación de fecha septiembre 29 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004732-2, en la que solicita *“información sobre si en el diagnóstico para implementación de las NIIF se debe dar alcance a las normas NIIF o solo dar uso y mención de la resolución 414 de 2014, bajo el entendido que las políticas contables se deben estructurar bajo lo señalado en la resolución 414 de 2014”*.

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política, dispone:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con las de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (Subrayado fuera de texto)

Los literales a), e), i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, las siguientes:

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

e) Señalar y definir los Estados Financieros e Informes que deben elaborar y presentar las Entidades y Organismos del Sector Público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.

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

A partir de las disposiciones constitucionales y legales antes señaladas, la Contaduría General de la Nación CGN estableció un régimen contable especial para las entidades públicas que conforman el Nivel Nacional y sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios, el cual se formalizó en el “Régimen de Contabilidad Pública” RCP, expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

Para el caso de las Empresas que no coticen en el mercado de valores y que no capten ni administren ahorro del público, el citado Régimen de Contabilidad Pública RCP fue modificado recientemente por la CGN la mediante la expedición de la Resolución 414 de 2014, que en los Artículos 1º y 2º, señala:

ARTÍCULO 1º. *Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.*

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.* (Subrayado fuera de texto)

En el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos emitidas mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 5, tema 5.1., se dispone lo siguiente:

e. Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a

mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 357 de 2008, numeral 3.2, adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación con el cual se evalúa la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible, así:

“(…)

Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. *Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (…)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, emitido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014, compuesto por el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, constituye el conjunto de políticas contables que deben implementar las empresas sujetas a su ámbito de aplicación, el cual fue desarrollado en el marco del proceso de convergencia de la regulación contable pública colombiana hacia estándares de información financiera (NIIF).

En cumplimiento de lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación CGN en la Resolución 414 de 2014, las empresas deberán documentar manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le permitan realizar el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para la elaboración y presentación de los estados financieros, a partir del juicio profesional y dependiendo de su naturaleza y características específicas de cada entidad contable pública.

Cuando una entidad contable pública adopte políticas contables específicas, deberá partir de los criterios genéricos establecidos en la regulación antes citada y proyectarla

institucionalmente de forma tal que las transacciones, hechos u operaciones similares, puedan identificarse y desarrollarse de manera uniforme, mediante reglas contables de acuerdo a las particularidades de su modelo de negocio.

CONCEPTO No. 20152000043201 DEL 11-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Órgano responsable de aprobar el manual de políticas contables en una ESE

Doctor
GUSTAVO DE J RAMÍRES LÓPEZ
Profesional especializado
Secretaria de Salud de Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004916-2 en la cual manifiesta:

“Para efecto de la Asesoría y Asistencia Técnica que le compete a la Secretaria de Salud del Departamento de Risaralda según la Ley 715 de 2001, de la manera más atenta le solicito expedir concepto sobre cuál es el órgano competente para aprobar el manual de políticas contables en una Empresa Social de Estado, según las siguientes consideraciones:

ANTECEDENTES:

La Contaduría General de la Nación define las Políticas Contables como directrices técnicas establecidas por la alta dirección o por los responsables de la información contable, que prescribe los criterios de la entidad en materia de información financiera, económica, social y ambiental.

En la actualidad las Empresas Sociales del Estado (ESE) dentro del proceso de implementación de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF) deben reformular su manual de políticas contables para actualizarlas al esquema NIIF.

Como los órganos de dirección de las ESE se constituyen la Gerencia y la Junta Directiva según lo normado en el artículo 5 del decreto 1876 de 1994. En tal sentido, dentro de las

funciones de la Junta Directiva de la ESE enunciadas en el decreto 1876 de 1994, la única función con relación a la información financiera se enuncia en el numeral 9 del artículo 11, el cual es del siguiente tenor Analizar los Informes Financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir concepto sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional. Se destaca que en este numeral la atribución es de analizar y no de aprobar. Por su parte, el numeral 10 del decreto 139 de 1996 con el cual se derogó el artículo 14 del decreto 1876 de 1994 establece como función del Gerente de una ESE “Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero”

CONSULTA:

¿Cuál es el órgano competente en una Empresa Social del Estado para aprobar el manual de políticas de operación contables? De acuerdo a la definición de Políticas Contables de la Contaduría General de la Nación y en atención a los decretos 1876 de 1994 y 139 de 1996, las opciones se reducen a los responsables de la información financiera, a la Gerencia, o a la Junta Directiva.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)

PARÁGRAFO. *El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.*

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como quías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

La resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“Artículo 1°. Adóptame el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

(...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública..” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, como instancia responsable del Control Interno, hecho que implica, que si legal o estatutariamente no existe definición alguna al respecto, el representante legal debe asignar dicha responsabilidad a otros Directivos u órganos de Dirección. En caso de no hacerlo, deberá asumir directamente esta función.

CONCEPTO No. 20152000043481 DEL 17-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Contabilización del impuesto diferido bajo el nuevo marco normativo previsto en la Resolución 414 de 2014
----------------	---

Doctora:
 BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
 Jefe Gestión Contable
 Metro de Medellín Ltda.
 Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500048512, mediante la cual solicita concepto sobre la contabilización del impuesto diferido bajo el nuevo marco normativo contable previsto en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

- *Hasta la fecha la Empresa siempre ha arrojado pérdida tanto contable como fiscal.*
- *De acuerdo con el artículo 191 numeral 4 del estatuto tributario el Metro se encuentra excluido de liquidar renta presuntiva (...)*

Con base en lo anterior tenemos la siguiente inquietud: Para la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada es obligatorio realizar la contabilización del impuesto diferido teniendo en cuenta que a la fecha no se espera obtener en el futuro utilidad contable y fiscal. (...)”

CONSIDERACIONES

El nuevo marco normativo de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, establece las normas para el reconocimiento del impuesto diferido, así:

“(…)

2.2 Impuestos diferidos

2.2.1 Reconocimiento. *El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.*

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, antes de que expire su derecho de compensación (...)

Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral. (...)
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que el Metro de Medellín Ltda, reconocerá impuesto diferido por diferencias temporarias deducibles o imponibles generadas entre el valor en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, solo en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se pueda recuperar el activo o el pasivo sea liquidado.

Ahora bien, si llegare a determinarse que el Metro de Medellín Ltda obtendrá ganancias fiscales futuras, se deberá reconocer el impuesto diferido como un ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto cuando las diferencias temporarias hayan surgido de transacciones reconocidas en el patrimonio, caso en el cual se presentarán en el otro resultado integral.

CONCEPTO No. 20152000043891 DEL 23-11-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de las Propiedades Planta y equipo de los contratos de usufructo y el reconocimiento como ingreso de los planes de inversión de las Empresas de Acueducto y Alcantarillado

Doctor
 GUSTAVO JARAMILLO GONZÁLEZ
 Representante legal
 Aguas de Buga S.A. E.S.P.
 Guadalajara de Buga
 Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 23 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004733-2 mediante el cual manifiesta:

“A continuación realizamos un recuento del contrato que posee la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., con el Municipio de Guadalajara de Buga, denominado Usufructo, y que bajo la Resolución N° 414 emitida por la CGN, ha resultado algunas inquietudes, las cuales esperamos nos colaboren en resolver; dicho contrato cuenta con las siguientes características, así:

- *Se realizó con el objeto de tomar en usufructo todos los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado de Guadalajara de Buga, con una vigencia de 20 años, el cual finalizaría posiblemente en el año 2018.*
- *Posee una cláusula de prohibición de cesión, donde no podrá ceder su posición contractual, previa autorización del nudo propietario, ni tampoco podrá dar en usufructo a terceros los bienes objeto del contrato.*
- *Se fijó un valor del contrato el cual será pagado en mensualidades, los primeros días de cada mes.*
- *Como obligaciones del usufructuario, entre otras están las siguientes:*

Asumir a cargo de la tarifa de los servicios públicos y en los términos previstos en el plan de inversiones y en las definiciones previstas en el presente contrato, los costos ordinarios para la conservación y el mantenimiento de la infraestructura vinculada al servicio de acueducto y alcantarillado.

Recibir los bienes objeto del presente contrato, en el estado en que, al tiempo de la entrega se encuentren.

Conservar los bienes del presente contrato.

Restituir al nudo propietario al término del contrato los bienes objeto del mismo, en buen estado, salvo el deterioro normal producido por su uso ordinario, según lo permita el plan de inversiones, y en los términos establecidos en el objeto del contrato.

Cobrar a los usuarios en los servicios de acueducto y alcantarillado de la ciudad de Buga que se atiende mediante la infraestructura objeto del contrato, la tarifa correspondiente a esos servicios.

Fijar las tarifas por los servicios que se presten y la tarifa correspondiente al peaje que será cobrado a quien utilice la infraestructura, de acuerdo con las normas legales.

- *La empresa de Aguas de Buga S.A. E.S.P. asumió mediante otro si realizado al contrato, mantener asegurados durante el término de la vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, vandalismo y terrorismo.*

De acuerdo a lo anterior, se solicita aclarar lo siguiente:

- *La empresa al inicio de este contrato de usufructo recibió la infraestructura de acueducto y alcantarillado, y la contabilizó en cuentas de orden, bajo el nuevo marco ¿Cómo se debe contabilizar esta infraestructura recibida?*
2. *Con el fin de conservar su forma y sustancia, se han realizado contratos por ampliación y reposición a la infraestructura de acueducto y alcantarillado, que se han llevado al activo diferido o al costo según el caso, bajo el nuevo marco normativo, ¿Cómo se deben llevar estas obras?*
3. *Todos los ingresos catalogados bajo la metodología tarifaria son contabilizados como ingresos operacionales en el periodo en que se facturan, pero teniendo en cuenta que en la*

tarifa se cobra un componente de inversión, ¿Cómo se debe manejar este ingreso bajo el nuevo marco?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

[...]

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

[...]

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.”(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código Civil Colombiano, en su Título IX Del derecho de Usufructo se observa lo siguiente:

“ARTICULO 823. CONCEPTO DE USUFRUCTO. El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.

ARTICULO 824. DERECHOS EN EL USUFRUCTO. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por

consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo al contrato de usufructo suscrito por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P. y sus cambios y otro si, se establece en sus cláusulas:

“CLAUSULA PRIMERA: DEFINICIONES. Cuando en el presente contrato se utilice alguno de los términos definidos a continuación, se les dará el sentido previsto en la respectiva definición, por lo cual las definiciones se consideran parte integrante del mismo.

6. Reposición de Redes: Se entiende por reposición de redes la sustitución de tuberías de diámetro idéntico. La definición de reposición incluye también las obras de rehabilitación dedicadas a reparar y prolongar la vida útil de las tuberías. La reposición estará a cargo del usufructuario.

7. Reposición de equipos Electromecánicos: Se entiende por reposición la sustitución de equipos electromecánicos (bombas, captosres, etc.) por nuevos equipos de características idénticas. La definición de reposición incluye también trabajos de rehabilitación y mantenimiento dedicados a reparar y prolongar la vida útil de los equipos. La reposición de equipos electromecánicos estará a cargo del Usufructuario.

CLAUSULA SEGUNDA: OBJETO. El objeto del presente contrato es otorgar el usufructo de los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado con que actualmente cuenta EMBUGA S.A. E.S.P. a AGUAS DE BUGA S.A. E.S.P. los cuáles serán inventariados entre las partes dentro de los tres meses siguientes a la firma del presente contrato.

De la misma manera se entenderán integrados al presente contrato los bienes que en desarrollo del presente contrato se incorporen a la infraestructura, que se construyan por parte del Usufructuario, del Nudo Propietario, o de terceros, y que sean de propiedad del Nudo Propietario y por tanto contabilizados en su balance, sin que ello implique el pago de una suma adicional a las establecida en la cláusula sexta.

CLAUSULA TERCERA: DESTINACIÓN. El Usufructuario se compromete a utilizar los bienes objeto de este contrato para la prestación de tos servicios de acueducto y alcantarillado en el casco urbano del Municipio de Guadalajara de Buga. En el evento que el Usufructuario, considere conveniente ampliar estos servicios a otros municipios utilizando la infraestructura física (redes y plantas) objeto del Contrato, esto solo se podrá efectuar previo consentimiento escrito del Nudo Propietario.

CLAUSULA CUARTA: PLAZO Y VIGENCIA. El plazo del presente contrato será de veinte (20) años contados a partir de la fecha de perfeccionamiento del mismo, según lo previsto en la

cláusula 18 y su vigencia jurídica será hasta que el Acta de liquidación quede firme.
PARÁGRAFO: En el evento que se haya cumplido el plazo y no exista la liquidación, el usufructuario deberá correr y prorrogar las garantías necesarias.

[...]

CLAUSULA SEXTA: VALOR DEL CONTRATO. El Usufructuario pagará al Nudo Propietario la cantidad de SESENTA MILLONES DE PESOS (\$60.000.000) mensuales, los primeros cinco (5) días de cada mes, por mensualidades vencidas, a partir de la firma de este contrato.

El anterior valor será reajustado anualmente, con el índice de inflación anual aplicado por la Comisión de Agua Potable (CRA) al cálculo tarifario para el servicio de acueducto y alcantarillado.

[...]

CLAUSULA DECIMA SEGUNDA: REVERSIÓN. Al finalizar el presente contrato los elementos y bienes objeto del mismo, continuaran siendo de propiedad del Nudo Propietario, así como también todas las afectaciones y mejoras que se hagan sobre los mismos.

El principio enunciado en el Inciso anterior se mantendrá aun cuando sea necesaria la reversión anticipada de la Infraestructura, por causa de la terminación anticipada del contrato, pero se entenderá que independientemente de las responsabilidades en que puedan incurrir las partes, el Nudo Propietario se compromete a mantener gravada la tarifa que se produzca en Guadalajara de Buga por la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado utilizando su infraestructura, para respaldar el pago de las obligaciones mencionadas en este contrato, y las obligaciones financieras del Usufructuario, incluyendo sus intereses, en la medida en que, en este último caso, los recursos obtenidos de dichos créditos hayan sido invertidos en el servicio o en la infraestructura dada en usufructo. El Nudo Propietario no efectuará compensaciones diferentes a que haya lugar.”(Subrayado fuera de texto)

[...]

“Los suscritos Alcalde Municipal y Gerente de Aguas de Buga S.A. E.S.P. en cumplimiento de lo decidido en la Junta Directiva Ordinaria de Socios del 10 de noviembre de 2000 según Acta 021, consignan las reformas hechas al contrato de usufructo entre la extinguida Empresa de Servicios Públicos de Guadalajara de Buga y Aguas de Buga S.A. E.S.P., en la siguiente forma:

El párrafo segundo de la CLAUSULA SEGUNDA queda así: " de la misma manera, se entenderán integrados al presente contrato los bienes que en desarrollo del mismo se

incorporen a la infraestructura que se construya por parte del usufructuario, de nudo propietario o de terceros, y que serán de propiedad del nudo propietario".

A continuación de este texto se agrega el siguiente inciso: "el pasivo correspondiente a las inversiones en la infraestructura de Acueducto y Alcantarillado objeto del contrato de usufructo que a la fecha de la terminación del mismo no se hubiere cancelado, será asumido por el nudo propietario.

LA CLAUSULA QUINTA quedará así: "CLAUSULA QUINTA: Prohibiciones al usufructuario. El usufructuario no podrá dar en usufructo a terceros los bienes objeto del presente contrato, ni podrá ceder, bajo ninguna circunstancia, su posición contractual. El nudo propietario, por su parte, se compromete a no transferir a ningún título la propiedad que conserva sobre los bienes objeto del usufructo. Igualmente, le queda terminantemente prohibido entregar a título de concesión a particulares los bienes objeto de este contrato".

La CLAUSULA NOVENA queda así: "CLAUSULA NOVENA. Terminación y Prórroga del contrato: "Este contrato termina por vencimiento del término estipulado en CLAUSULA CUARTA sin que deba mediar aviso previo ni requerimiento alguno; no obstante, las partes podrán prorrogarlo de mutuo acuerdo.

[...]

OTRO SI

CONTRATO DE USUFRUTO

Entre los suscritos a saber Dr. FREDDY HERNANDO LIBREROS HENAO, mayor de edad identificado e identificado con cédula de ciudadanía No. 14.883.632 de Buga, en su condición de Alcalde Municipal del Municipio de Guadalajara de Buga, cargo para el cual fue posesionado el 31 de diciembre de 2007, ante el Notario Segundo de Guadalajara de Buga, según consta en el acta de posesión y la escritura Pública No. 001 de 02 de enero de 2008, y el ingeniero JULIÁN JIMÉNEZ COLONIA, mayor de edad e identificado con la cédula de ciudadanía No. 94.225.425 de zarzal (V) en su condición de Gerente y Representante Legal de la Empresa AGUAS DE BUGA S.A. E.S.P., quien se denomina el Usufructuario, hemos acordado suscribir el presente Otro Si al contrato de Usufructo de los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado de propiedad de la extinta EMBUGA S.A. E.S.P., para la fecha de firma del contrato, hoy de propiedad del Municipio de Guadalajara de Buga , que consistirá en las siguientes: PRIMERO: Exclúyase de la CLAUSULA OCTAVA, de las obligaciones de Nudo propietario, el literal e) que reza "Mantener asegurados durante el termino de vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, incendio, vandalismo y terrorismo". SEGUNDO: Adiciónese a la CLAUSULA SÉPTIMA, de las

Obligaciones del usufructuario, el siguiente literal k) Mantener asegurado por periodos anuales durante el término de vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, incendio, vandalismo y terrorismo. Lo demás del contrato continúa incólume.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

[...]

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

[...]

1.1.2 Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos 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)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece:

2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- *El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.*

5111 GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 5 *El valor de la causación por los diferentes conceptos*

SE ACREDITA CON:

- n. *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- En el contrato de usufructo realizado por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., su cláusula segunda es clara en mostrar que la infraestructura para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado en el Municipio de Buga, se mantendrá en cabeza de éste, a su vez, cualquier infraestructura desarrollada a través de la ejecución del contrato se incorporará en los Estados Financieros del Municipio. Adicionalmente, en el mismo contrato se establece un periodo de usufructo por 20 años, un pago mensual a favor del Municipio por el mismo período, estipulaciones que impiden la cesión de los bienes de infraestructura a un tercero, que determinan el uso de dichos bienes como exclusivo para la prestación del servicio al Municipio de Buga y que ordenan la restitución al finalizar el contrato de usufructo toda la infraestructura entregada al principio y construida durante el período de ejecución del contrato.

Por lo tanto, estos bienes de infraestructura no cumplen la definición de activo con base a lo estipulado en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 y en consecuencia no podrán ser reconocidos en el grupo de Propiedades, Planta y Equipo de la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., en consecuencia, su reconocimiento continuará realizándose en Cuentas de Orden.

Adicionalmente, el pago mensual que realiza la Empresa al Municipio deberá ser reconocido como un gasto por arrendamiento operativo.

- Debido a las condiciones pactadas en el contrato de usufructo celebrado por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., en donde queda bajo su responsabilidad la reposición de redes, equipos electromecánicos y los costos ordinarios para la conservación y el mantenimiento de la infraestructura vinculada al servicio de acueducto y alcantarillado, dichos desembolsos serán considerados como gastos del período en que se incurra en ellos y serán registrados en la subcuenta 511112 Obras y Mejoras en Propiedad Ajena de la cuenta 5111 GENERALES debido a que la infraestructura no está reconocida en los Estados Financieros de la Empresa por la razón enunciada en el párrafo inmediatamente anterior.
- Los ingresos que se recaudan a través de la tarifa por la prestación del servicio de Acueducto y Alcantarillado por parte de la Empresa, tienen incorporado un componente de Inversión, el cual se encuentra regulado por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico—CRA y orientado a la reposición, expansión y rehabilitación del sistema de acueducto y alcantarillado con base los planes de inversión presentados por la Empresa.

Por lo cual, dicho componente que se encuentra destinado al cumplimiento de los planes de inversión, no podrá ser reconocido como un ingreso en el momento del recaudo de la tarifa y deberá ser contabilizado como un pasivo en la subcuenta 299090 Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS debido a que la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P. no ha incurrido en ningún costo o gasto para su incorporación de acuerdo con el principio de Asociación establecido en el Marco Conceptual.

El pasivo que se reconoce, se ira amortizando sobre una base sistemática a lo largo de los períodos en los cuales la empresa reconozca los costos y gastos relacionados con la ejecución de los planes de inversión establecidos con anterioridad.

CONCEPTO No. 20152000044801 DEL 04-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Competencia en la formulación del manual de políticas contables en una ESE y acto administrativo mediante el cual se adoptan las políticas contables

Doctor
GERMÁN AUGUSTO GUERRERO GÓMEZ
Secretario de Salud de Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005087-2 en la cual manifiesta:

“Teniendo en cuenta que en la Resolución 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones” expedida por la Contaduría General de la Nación, se establece en el Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros numeral 5 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En consideración a que el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, página No 234 numeral 5.1 ha definido lo siguiente:

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

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

El Decreto No 1876 de 1994 artículo 11 estableció las Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:

7. Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente. (Subrayados fuera de texto)

9. Analizar los Informes Financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir concepto sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional.

El decreto No 139 de enero 17 de 1996 en el artículo ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:

10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.

13. Diseñar y poner en marcha un sistema de información en salud, según las normas técnicas que expida el Ministerio de Salud, y adoptar los procedimientos para la programación, ejecución, evaluación, control y seguimiento físico y financiero de los programas.

Por lo anterior, le solicitamos de manera atenta se aclare las inquietudes planteadas a este respecto por los Presidentes de las Juntas Directivas de las Empresas Sociales del Estado de la Red Pública de Hospitales de Cundinamarca para que se determine de quien es la competencia y mediante qué acto administrativo se debe adoptar las políticas contables de estas entidades dentro del marco normativo establecido en la Resolución 414 de 2014.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)

PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como quías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

La resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“Artículo 1º. Adóptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

(...)

1.1. Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública..”

(...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente

(Subrayados fuera de texto)

El Decreto 1876 del 3 de agosto de 1994 por el cual se reglamentan los artículos [194](#), [195](#) y [197](#) de la Ley 100 de 1993, establece:

“Artículo 11º.- Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:

(...)

Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente.

Artículo 12º.- *De la denominación de los actos de la Junta Directiva. Los Actos de la Junta Directiva de denominarán acuerdos, se numerarán sucesivamente con indicaciones del día, mes y año en que se expidan y serán suscritos por el Presidente y Secretario de la misma. Del acuerdo se deberán llevar un archivo consecutivo.”* (Subrayados fuera del texto).

El Decreto 139 del 17 de enero de 1996, Por el cual se establecen los requisitos y funciones para los Gerentes de Empresas Sociales del Estado y Directores de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud del sector público y se adiciona el Decreto número 1335 de 1990, prescribe:

“ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. *Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:*

(...)

10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.

(...)

23. Las demás que establezcan la Ley y los reglamentos y las Juntas Directivas de las Entidades.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que debe efectuarse un análisis integral de la normatividad, dentro del cual se observa que la responsabilidad de la aprobación de las políticas contables recae sobre el nivel directivo, dentro del cual quedan también contempladas las Juntas Directivas. En consecuencia debe seguirse el siguiente derrotero, a efectos de determina la competencia respectiva:

- Debe examinarse si dentro de la normatividad superior existe un ordenamiento que defina dicha función. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado, ella estaría comprendida dentro de las funciones asignadas a los Gerentes las ESE del primer nivel de atención, en cuanto así lo dispone el Decreto 139 de 1996; y de las Juntas Directivas Directores en las Empresas de los demás niveles, toda vez que ellas quedan cubiertas por lo dispuesto en el Decreto 1876 de 1994.
- De no existir norma superior que regule el asunto, deberá examinarse lo estipulado en los Estatutos de cada Empresa, y actuar de conformidad con lo dispuesto en ello.
- Si no existiere determinación alguna en los eventos anteriormente relacionados, la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, como instancia responsable del Control Interno, hecho que implica, que el representante legal debe asignar dicha responsabilidad a otros Directivos u Organos de Dirección. En caso de no hacerlo, deberá asumir directamente esta función.

El medio de aprobación lo debe definir cada entidad, de conformidad con los mecanismos normales mediante los cuales se pronuncia oficialmente la instancia en quien recaiga la responsabilidad, de conformidad con los lineamientos antes señalados en estas conclusiones.

Mediante este concepto se complementa el concepto Nro. 20152000043201 del 11 de Noviembre de 2015, dirigido a la Secretaria de Salud de Risaralda.

CONCEPTO No. 20152000046761 DEL 23-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato

Doctora
 LEIDY ALEXANDRA VERA
 Contador
 Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P.-S.A.
 Sabanalarga Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 5 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005342-2 mediante el cual manifiesta:

“Cordial saludo.

Mediante la presente me permito pedirles el favor que me aclare una duda que no he podido resolver.

El municipio de Sabanalarga suscribió un contrato interadministrativo de comodato de un bien mueble con la empresa de Servicios públicos semsep esp código entidad 923272463 La inquietud es si la empresa ingresa este valor de carro compactador el cual es nuevo y esta avaluados por 337.328.000 se ingresaría a Propiedad Planta y equipo la cuenta nos aumentaría el activo a la empresa. Nos afectaría en las Declaraciones de Renta de los próximos años. Porque la empresa no tiene la suficiente liquidez.

Si lo contabilizo de la siguiente manera como esta en la doctrina contable, la entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

2511

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

[...]

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

[...]

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la

Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

[...]

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

[...]

2.2 Medición

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

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

“CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

El contrato interadministrativo de comodato celebrado entre el Municipio de Sabanalarga Casanare y la Empresa de Servicios Públicos SEMSEP ESP SA establece entre otras las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR DEL CONTRATO: Para todos los efectos legales el presente contrato tratándose de un contrato comodato las partes pactan como valor cero pesos mide. (\$0). CLÁUSULA TERCERA: USO AUTORIZADO. EL COMODATARIO podrá utilizar el bien objeto de este contrato única y exclusivamente para el cumplimiento institucional, especialmente en la prestación del servicio público de aseo, que comprende la recolección domiciliar de residuos sólidos y su transporte al sitio de disposición. CLÁUSULA CUARTA: VALOR DE LOS BIENES. - EL COMODATARIO conjuntamente con EL COMODANTE, aceptan como valor del vehículo entregado en comodato el valor por el cual fue adquirido por el municipio, por lo que asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE. (\$337.328.000), PARÁGRAFO: EL COMODATARIO dispondrá del bien objeto de este contrato de acuerdo con la destinación pactada en la cláusula tercera. CLÁUSULA QUINTA: DURACIÓN DEL CONTRATO. -El término de duración del presente contrato de Comodato es de CINCO (05) AÑOS, contados a partir de la fecha del acta de entrega de los bienes por EL COMODANTE al COMODATARIO. PARÁGRAFO. El término de duración del presente contrato podrá prorrogarse a voluntad del comodante por un periodo igual al convenido inicialmente,

siempre y cuando sea solicitado por EL COMODATARIO, siquiera con un mes de antelación al vencimiento del mismo. CLÁUSULA SEXTA: RESTITUCIÓN. -Terminado el plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, el COMODATARIO se obliga a restituir al COMODANTE, EL Vehículo descrito en la cláusula primera de este contrato, en las mismas condiciones en que los recibió, salvo el deterioro natural por el uso y el goce legítimos. No obstante lo anterior, el COMODANTE podrá exigir la restitución del mencionado bien antes del plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, en los siguientes casos: a) Si advierte el mal uso del bien entregado; b) Por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a cargo del COMODATARIO, consignadas en la cláusula séptima del presente contrato. PARAGRAFO: En caso de necesitar la restitución anticipada del bien dado en comodato, EL COMODANTE comunicará por escrito al COMODATARIO, con un plazo mínimo de un (1) mes de anticipación para garantizar la entre la de los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente de acuerdo a los dos marcos normativos vigentes:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, se establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, le corresponde a Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P. S.A., evaluar con base en el contrato de comodato firmado, el grado de control del recurso que para este caso se refiere al Vehículo Recolector Compactador recibido por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- El vehículo Recolector Compactador le generará beneficios económicos futuros a la empresa.

- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre el Vehículo Compactador a raíz de la firma del contrato de comodato.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina el Vehículo Recolector Compactador.
- Puede Prorrogar sin ningún inconveniente el acuerdo más allá de la fecha fijada inicialmente.
- Usará el Vehículo Recolector Compactador por la mayor parte de la vida útil del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, SEMSEP E.S.P. S.A. determina que el Vehículo compactador es un activo, procederá a registrarlo por el valor pactado en el contrato de \$337.328.000 millones de pesos en la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y cuya contrapartida será un ingreso por subvenciones.

Luego de reconocer el Vehículo Recolector Compactador, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la medición posterior en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

En caso contrario, SEMSEP E.S.P. S.A. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo del Vehículo Recolector Compactador, por ser entregado sin ninguna contraprestación por el lapso de tiempo pactado en el contrato, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo por un vehículo de similares características y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, SEMSEP E.S.P. S.A. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor del Vehículo Recolector Compactador la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. Para el caso de las Empresas que deben aplicar la Resolución 414 de 2014, este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014

Otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000002201 del 05-02-2015

20152000002371 del 06-02-2015

20152000040031 del 21-10-2015

20152000040901 del 23-10-2015

20152000042361 del 30-10-2015

20152000042781 del 06-11-2015

20152000044811 del 04-12-2015

CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. Concepto No. 20152000046721 de fecha 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09

Capítulo 4

Marco Normativo

Empresas Que No Cotizan En El Mercado De Valores, Y Que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público – Decreto 3022 de 2013



4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – DECRETO 3022 DE 2013

4.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20152000035641 DEL 04-09-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Valorización y depreciación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios, de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y

	de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.
--	--

Señor:
EDGAR SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 18 de agosto de 2015, presentada mediante derecho de petición, radicado con el número 2015-550-004063-2, mediante el cual solicita respuesta a los siguientes interrogantes:

“(…)

- *Ajustado a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de carácter oficial y mixto. Pregunta: ¿cuál es el procedimiento técnico de índole contable para determinar las valorizaciones de los activos de dichas E.S.P? (sic)*
- *Ajusta (sic) a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de carácter oficial y mixto. Pregunta: ¿cuál es el procedimiento técnico contable para determinar la depreciación de los activos de dichas E.S.P? (sic)*
- *Cuál es el procedimiento técnico contable para determinar el valor patrimonial (bienes, plantas y equipos) que corresponde a las E.S.P de carácter oficial y mixto. (sic)*
- *El activo corriente (dineros, cdt, cheques, tarjetas débitos y otros) propiedades de la E.S.P de carácter oficial y mixtas regidas por el régimen de la contabilidad pública pregunta: ¿ellos hacen parte de su patrimonio? Cual fuera su respuesta agradecería su comentario. (sic)*

(…)” .

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

Artículo 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones deben ser aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

- Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
- Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.
- Sociedades fiduciarias.
- Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una empresa pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).
- Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.
- Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.
- Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.
- Banco de la República

Parágrafo 1: Las empresas públicas distintas de las señaladas en el presente artículo en los literales del a) al h), deben aplicar lo dispuesto en la Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 señala que:

“(…)

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

(…)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, para dar respuesta a sus inquietudes deberá considerarse la normatividad señalada en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014:

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal a)

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“ (...)

6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (...)

(...)

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- se esperan usar durante más de un periodo.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

- 15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

(...)

Medición posterior al reconocimiento

- 29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

- 30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

- 31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)
Definiciones

5 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (...)

(...)

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

20 Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.

(...)

*Medición posterior al reconocimiento**Política contable*

30 A excepción de lo señalado en los párrafos 32A y 34, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.

(...)

32A *La entidad puede:*

0. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y*

1. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a)*

(...)

Modelo del valor razonable

33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.

35 *Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.*

(...)

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

53 *Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y*

continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiriera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

(...)

- 55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Modelo del costo

- 56 Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se

medirán de acuerdo con la NIIF 5.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

6 *Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.*

(...)

Medición de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición)

15 *Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.*

15A *Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012, prescribe:

“(...)

Medición

Definición de valor razonable

9 *Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.*

(...)

El activo o pasivo

11 *Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:*

(a) la condición y localización del activo; y

(b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

(...)

La transacción

15 *Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.*

16 *Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:*

1. *en el mercado principal del activo o pasivo; o*

2. *en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.*

(...)

Participantes del mercado

22 *Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.*

(...)

El precio

24 *El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.*

(...)

Técnicas de valoración

61 *Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

Información a utilizar para aplicar las técnicas de valoración

Principios generales

67 *Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

Jerarquía del valor razonable

72 *Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel de 3).*

(...)

Datos de entrada de Nivel 1

76 *Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.*

(...)

Datos de entrada de Nivel 2

81 *Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.*

82 *Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente) el dato de entrada de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:*

1. *Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.*
2. *Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.*
3. *Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:*
 - *tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;*
 - *volatilidades implícitas; y*
 - *Diferenciales de crédito.*
4. *Datos de entrada corroboradas por el mercado.*

83 *Los ajustes a datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:*

1. *la condición y localización del activo;*
2. *la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (...);*
3. *el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada.*

84 Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.

(...)

Datos de entrada de Nivel 3

86 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.

87 Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable permanece el mismo, es decir un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Por ello, los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.

89 Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal a)

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

(…)

2.34 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.

- Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición (…)
- **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, dispuesta en el anexo del Decreto de 3022 de 2013 establece:

“(…)

Valor razonable

11.27 El párrafo 11.14(c) (i) requiere la medición de una inversión en acciones ordinarias o preferentes al valor razonable si se puede medir éste con fiabilidad. Una entidad utilizará la siguiente jerarquía para estimar el valor razonable de las acciones:

- a) La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.
- b) Si los precios cotizados no están disponibles, el precio de una transacción reciente para un activo idéntico suministra evidencia del valor razonable en la medida en que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas ni haya transcurrido un periodo de tiempo significativo desde el momento en que la

transacción tuvo lugar. Si la entidad puede demostrar que el precio de la última transacción no es una buena estimación del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente), se ajustará ese precio.

- c) Si el mercado para el activo no es activo y las transacciones recientes de un activo idéntico por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando una técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.

Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 12, Sección 14, Sección 15 y Sección 16 Propiedades de Inversión. Al aplicar esa guía a los activos tratados en esas secciones, la referencia a acciones ordinarias o preferentes en este párrafo debe interpretarse que incluye los tipos de activos tratados en esas secciones.

Técnica de Valoración

11.28 Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, los flujos de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes en el mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.

11.29 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una técnica de valoración que utilice en mayor medida posible datos de mercado y minimice todo lo posible la utilización de datos determinados por la entidad. Se puede esperar que una técnica de valoración lleve a una estimación fiable del valor razonable si

- a) refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo, y

- b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad riesgo inherentes al activo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(…)

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

16.2 *Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:*

- a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o
 b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(…)

Medición en el reconocimiento inicial

16.5 *Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en reconocimiento inicial. (...)*

Medición posterior al reconocimiento

16.7 *Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013

prescribe lo siguiente:

“(…)

Alcance

17.1 *Esta sección se aplicará a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.** La Sección 16, Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.*

- Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y

(b) se esperan usar durante más de un periodo.

(…)

Medición en el momento del reconocimiento

17.9 *Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo el momento del reconocimiento inicial.*

(…)

Medición posterior al reconocimiento inicial

17.15 *Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal a)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(…)

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

(...)

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

Los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, son los siguientes:

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(...)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

(...)

10.3 Medición posterior

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

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

11.2 Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo (...)

(...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal b)

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“(...)”

6 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

El valor residual de un activo es el importe 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.

Vida útil es:

1. el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
2. el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

(...)

Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

(...)

Método de depreciación

60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros

del activo.

- 61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)

Modelo del valor razonable

- 33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.
- 34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.
- 35 *Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.*

(...)

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

- 53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda

disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

(...)

- 55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

Modelo del costo

- 56 Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

25 La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal b)

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(…)

Medición posterior al reconocimiento

16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013 prescribe lo siguiente:

“(…)”

Importe depreciable y periodo de depreciación

17.18 Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

17.19 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían

indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos, indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil.

(...)

17.21 *Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:*

0. *La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.*
1. *El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el, grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.*
2. *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.*
3. *Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.*

Método de depreciación

17.22 *Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal b)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(…)

10.3 Medición posterior

(…)

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

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

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener del mismo. 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 los mismos. 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 se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios. 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.

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 del mismo; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se

le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

La 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 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 empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo, caso en el cual se aplicará lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los mismos criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal d)

El Marco Conceptual para la Información Financiera establecido en el anexo al Decreto 2784 de 2012 establece lo siguiente:

“(...)”

Los elementos de los estados financieros

(...)

Situación financiera

4.4 *Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:*

1. *Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.*
2. *Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.*
3. *Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.*

Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal d)

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

Situación financiera

2.15 *La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera.*

Estos se definen como sigue:

- (a) *Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.*
- (b) *Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.*
- (c) *Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal d)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. (...)

(…)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(…)

6.1.3 Patrimonio

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

(…)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar respuesta a sus interrogantes, precisando que no existe una regulación expresa para las Empresas de servicios públicos, desde la perspectiva de la regulación genérica contenida en los marcos normativos adoptados mediante las Resoluciones 743 de 2013 y 414 de 2014 emitidas por la Contaduría General de la Nación según aplique, se concluye que:

c. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Las empresas de servicios públicos sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión o Activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios.

Para efectos de reconocer un incremento en el valor de los activos clasificados como Propiedades, planta y equipo; deberá considerarse en primer lugar, que la empresa haya elegido como política contable el modelo de revaluación, de conformidad con el párrafo 29 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Si la empresa ha elegido el modelo de revaluación como política contable para medir sus Propiedades, planta y equipo, utilizará el valor razonable de los activos, tras su reconocimiento inicial, y le restará la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido, conforme a lo dispuesto en el párrafo 31 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 2784 de 2012.

Para el cálculo del valor razonable de los activos, la empresa de servicios públicos utilizará la jerarquía del valor razonable establecida en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012, y en todos los casos, las técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa siguiendo los parámetros establecidos en dicha norma, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Para el caso de los activos clasificados por la empresa como Propiedades de inversión; el reconocimiento de un incremento de valor sólo procederá cuando la empresa haya elegido como política contable el modelo del valor razonable, de conformidad con el párrafo 30 de la NIC 40 – Propiedades, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Al igual que en el caso de las Propiedades, planta y equipo, el valor razonable de las Propiedades de inversión deberá ser calculado utilizando técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa con observancia a lo estipulado en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, prevista en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

De conformidad con la NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012, las empresas medirán los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados

como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, y los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución. En consecuencia, deberá aplicar la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012 para efectos de definir y desarrollar la técnica de valoración que le permita determinar dicho valor, concediendo la prioridad más alta a los precios cotizados en mercados activos para activos idénticos y sin ajustar y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, hayan optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

De conformidad con el párrafo 17.15 de la sección 17 – Propiedades, planta y equipo incluida en el anexo del Decreto 3022 de 2013, todos los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

Por su parte, el párrafo 16.7 de la sección 16 – Propiedades de inversión prevista en el anexo del Decreto 3022 de 2013, establece que los activos clasificados en esta categoría podrán medirse al valor razonable tras su reconocimiento inicial, si este valor puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, utilizando como guía para su cálculo, los párrafos 11.27 a 11.32 de la sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, contenida en el anexo del citado decreto.

Para las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que deban aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

Los activos que sean clasificados en estas categorías, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

d. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Para depreciar los activos clasificados como propiedades, planta y equipo de una empresa de servicios públicos sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, deberá considerarse, el importe depreciable que corresponde al costo del activo o al importe que lo haya sustituido menos el valor residual de dicho activo, siendo este último el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, suponiendo que el activo ya ha alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Definido el importe depreciable, la empresa definirá la vida útil del activo entendida como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Con observancia a la vida útil del activo, la empresa seleccionará el método de depreciación que le permita distribuir sistemáticamente su importe depreciable, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa de los beneficios económicos generados por el activo.

Cabe señalar que el método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al final de cada periodo contable y, si existe algún cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, deberá cambiarse para reflejar el nuevo patrón.

En relación con los activos clasificados como propiedades de inversión, se depreciarán; siempre y cuando, la empresa haya elegido el modelo del costo como política contable para la medición posterior al reconocimiento, y en cuyo caso deberá contemplar las mismas consideraciones para el cálculo de la depreciación de las propiedades, planta y

equipo.

Por su parte, los activos clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, no serán objeto de depreciación ni de amortización.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013

Una empresa de servicios públicos que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, que haya optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, depreciará sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, distribuyendo el importe depreciable del activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Lo anterior, teniendo en cuenta que el importe depreciable, corresponde al costo del activo o el importe que lo haya sustituido menos su valor residual, y que éste último es el importe estimado que la empresa podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Así mismo, deberá considerarse que la vida útil corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Definido lo anterior, la empresa seleccionará el método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.

Por otro lado, los activos clasificados como propiedades de inversión y cuyo valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, no serán objeto de depreciación ni de amortización, mientras que los activos clasificados como propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se depreciarán tomando como referente el procedimiento estipulado para las propiedades, planta y equipo.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014

Una empresa de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que deba aplicar el marco normativo anexo a

la Resolución 414 de 2014, depreciará tanto sus activos clasificados en propiedades, planta y equipo como sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo estipulado en la norma de propiedades, planta y equipo.

Para el efecto, la depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil, considerando que el valor residual es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil y que 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 del mismo.

Definido lo anterior, 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 del activo.

- e. En relación con su inquietud sobre el valor patrimonial de los activos de las empresas de servicios públicos, se hace necesario que se remita a este Despacho una mayor contextualización del asunto en cuestión; para así poder emitir una respuesta clara y concisa sobre el tema.

La información mencionada deberá ser enviada al correo electrónico contactenos@contaduria.gov.co o a las instalaciones del Contaduría General de la Nación en Bogotá D.C., Calle 95 No. 15-56, Código Postal: 110221.

- f. Respecto al interrogante sobre si el activo corriente de las empresas de servicios públicos hace parte de su patrimonio; y en el que se colocan como ejemplos de activo corriente, los dineros, los cdt, los cheques, las tarjetas débito y otros, debe aclararse que las tarjetas débito son mecanismos que facilitan el acceso a los servicios financieros que ofrece la banca y no debe catalogarse como activo.

Aclarado lo anterior, y con el propósito de dar respuesta a su inquietud, es necesario precisar que los marcos normativos establecidos en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014, coinciden en definir al patrimonio como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

En consecuencia, el activo corriente de las empresas de servicios públicos hace parte de la masa de recursos que se deben contemplar para posteriormente restarle las obligaciones asociadas a estos recursos y poder así determinar su patrimonio.

4.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 DEL 04-09-15

4.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20152000042361 DEL 30-10-15**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago de acciones en especie, amortización de activos intangibles, gastos preoperativos, primas de operación girados por los accionistas para cubrir gastos y otros asuntos no contemplados en una clasificación específica

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Señora:
Ana Milena Tapia
Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003999-2, en el cual manifiesta:

“(…)

- *Qué modelo contable le aplica a la sociedad por norma internacional. (sic)*
- *Como registrar la composición patrimonial de la sociedad (teniendo en cuenta que se hizo un aporte en especie (Valor reputacional) (sic)*
- *Como realizar la amortización del Intangible Aporte de capital en especie (Valor reputacional) (sic)*
- *Registro de Convenios interadministrativos suscritos con varios municipios de Colombia. (sic)*
- *Se entrego (Sic) a la sociedad una prima de operación y que (Sic) se solicita saber si se puede llevar como un Ingreso diferido por la cuantía de la misma. (sic)*
- *Adicionalmente saber hasta cuándo se puede llevar los gastos como preoperativos. Al momento del ingreso como consecuencia de la firma de los convenios o hasta el ingreso de la prima de operación. (sic)*
- *Como obtener el Catalogo de cuentas, aplicable a esta sociedad? (sic)*

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

1. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)”

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.*

Parágrafo 1: 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, la entidad 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar;

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

(...)”

2. El Código de Comercio en su artículo 398, establece:

“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE. Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea.”

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

SE DEBITA CON:

- *El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db).*

CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)

SE DEBITA CON:

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y las que autoricen su incremento.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta Capital Suscrito por Cobrar (Db).*

CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)

SE DEBITA CON:

- *El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de los pagos efectivamente recibidos.” (Subrayado fuera de texto)*

3. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan

ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(…)

12.2 Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

(...)

12.3 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 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 empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la empresa podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo y se volverá a determinar cuando el valor residual disminuya hasta un importe.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Esta se determinará en función del tiempo en el que la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría del mismo. 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 esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de la misma, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización, la cual reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

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.

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.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. De acuerdo con esta, si existen indicios que permitan concluir que un activo intangible se encuentra deteriorado, se estimará el valor recuperable. No obstante, cuando la empresa reconozca activos intangibles con vida útiles indefinidas o tenga activos intangibles que no estén disponibles para su uso, la estimación del valor recuperable se realizará, como mínimo, al final del periodo contable.

La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO IV INGRESOS

(...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

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

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros. (Subrayado fuera de texto)

4430-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos. (Subrayado fuera de texto)

6. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público del anexo de la Resolución 414 de 2014, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un

desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

(...)

6.1.5 Gastos

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

(...)

6.1. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

7. La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

“(...)”

ARTÍCULO 2°. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3°. **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

PARÁGRAFO. *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, se concluye que:

- La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

Con base en el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, actualizado al 9 de octubre de 2015, se constató que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S debe aplicar el marco normativo previsto en el anexo de dicha resolución, es decir, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S considera que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, deberá solicitar, a través de la Contaduría General de la Nación, 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 en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Por otro lado, vale la pena señalar que si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S es una sociedad de economía mixta o asimilada, en la que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% puede optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participe en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual enviará a la Contaduría General de la Nación la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberá efectuar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que se establezcan.

- Para registrar el pago en especie de las acciones suscritas, en primer lugar, se someterá a aprobación por parte de la Superintendencia de Sociedades, el avalúo de los bienes recibidos, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Una vez que la Superintendencia de Sociedades haya aprobado el avalúo de los bienes recibidos como pago de las acciones suscritas y estos ya sean controlados por Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del activo, de acuerdo con las característica y las

intenciones que tenga la empresa con dichos recursos. Como contrapartida, se acreditará la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db) de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

- Para efectos de amortizar el activo intangible recibido como pago en especie de las acciones suscritas, se considerará en primer lugar, que el recurso recibido satisfaga efectivamente con la definición de activo intangible, es decir que cumpla en su totalidad con los siguientes requisitos:
 1. El recurso genera beneficios económicos futuros mediante la generación de ingresos o la reducción de costos.
 2. El recurso cuenta con una licencia, un derecho de uso exclusivo o se encuentra debidamente patentado, con el propósito de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos que genere el recurso.
 3. El recurso es susceptible de ser separado o escindido; es decir, pueda ser vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, independiente de que se tenga la intención o no de hacerlo.
 4. El recurso puede ser medido fiablemente.

Si como resultado, de esta evaluación, se determina que el recurso recibido como pago en especie de las acciones suscritas, cumple con la definición de activo intangible, 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 empresa.

La amortización del activo intangible, estará en función del valor amortizable, el valor residual, la vida útil y el método de amortización.

Por lo anterior, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., calculará el valor amortizable del activo intangible, el cual corresponde al costo del activo menos su valor residual; este último entendido, como valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición o venta del activo intangible, si ya hubiere alcanzado la edad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Conviene señalar que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que su valor en libros. En ese caso, cesará la amortización hasta que el valor residual disminuya hasta un importe inferior al valor en libros del activo.

Calculado el valor amortizable por parte de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se determinará la vida útil del activo intangible, en función del tiempo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. 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.

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. seleccionará el método de amortización que le permita distribuir sistemáticamente el valor amortizable del activo intangible durante su vida útil, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa, de los beneficios económicos generados por el activo.

Como mínimo, al final del periodo contable Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., revisará el valor residual, la vida útil y el método de amortización del activo intangible y si existiere algún cambio significativo en estas variables, deberán ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Por otro lado, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. revisará si existen indicios de deterioro del activo intangible y aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

- Los hechos económicos que se deriven de los convenios interadministrativos suscritos con los entes territoriales, se reconocerán atendiendo su esencia económica, con independencia de la forma legal que los origina de conformidad con el principio de esencia sobre forma, pues cada convenio interadministrativo estipula cláusulas o condicionamientos que pueden incidir de forma distinta en la situación económica de la empresa. En consecuencia no es viable predeterminedar un único procedimiento contables, razón por la cual se requiere que se precisen las características y condiciones de los mismos
- Considerando que la prima de operación fue concedida por los accionistas para que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. pudiese cubrir sus gastos preoperativos, sin que esto hiciese parte del capital suscrito y pagado, la empresa deberá contabilizar los recursos recibidos atendiendo lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. En dicha norma, las subvenciones se reconocerán como ingresos sólo cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, en caso contrario, las subvenciones se reconocerán como pasivos. Así mismo la norma establece que 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.

En el caso consultado, la condición ligada a la subvención es que sea utilizada para cubrir los gastos preoperativos de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., razón por lo cual, en el momento que los accionistas giren la prima de operación, se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se incurran en los gastos preoperativos, se debitará el respectivo gasto y se acreditará el pasivo correspondiente, y simultáneamente, se registrará un débito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno o en la subcuenta 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo del acto administrativo que establece el giro de los recursos.

- El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, advierte que generalmente existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Si bien el desembolso, puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Para que una partida satisfaga la definición de activo, ésta debe representar un recurso controlado por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Lo anterior, considerando que una empresa controla un activo, cuando puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

En razón de lo anterior los gastos preoperativos no satisfacen la definición del activo, y se contabilizan atendiendo la definición de los gastos, al representar decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. En consecuencia, no es posible preestablecer un período o un momento que delimiten el tiempo para reconocer gastos preoperativos, a título de activo.

Cabe señalar que de conformidad con el principio del devengo, los gastos deben reconocerse en el momento en que se incurren o inciden en el resultado del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

- El Catálogo General de Cuentas de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, fue expedido mediante la Resolución 139 de 2015, y deberá ser empleado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, las empresas que optaron por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, utilizarán únicamente la estructura del catálogo para efectos de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

4.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.10. OTROS ACTIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000035641 DEL 04-09-15

4.18. OTROS PASIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000042361 del 30-10-2015

4.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20152000035641 del 04-09-2015
20152000042361 del 30-10-2015

4.22. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000042361 del 30-10-2015

4.47. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20152000008861 DEL 17-03-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Imposibilidad de acogerse a la opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Doctor
ALBERTO TRUJILLO RODRÍGUEZ
Gerente General
Terminal de Transportes de Armenia
Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-000392-2, de fecha 11 de febrero de 2015, mediante la cual sustenta la necesidad de aplicar el marco normativo anexo al Decreto No. 3022 de 2013, por parte de la empresa que usted representa, atendiendo lo establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014 y considerando las características específicas de la empresa.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 6º de la Ley 1314 de 2009 establece que bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a

cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Con relación a las autoridades de supervisión, el artículo 10º de la misma Ley 1314, establece: “Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. *Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.*

2. *Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen”.* (Subrayados fuera de texto).

Con respecto a la coordinación entre entidades públicas, el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, señala lo siguiente: “*en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.*

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.”

Atendiendo sus facultades constitucionales y legales, y el mandato de coordinación del artículo precitado, mediante la Resolución No. 414 de 2014, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el

mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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. Es preciso señalar que el marco conceptual y las normas mencionadas, tienen como referente técnico y conceptual, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y no las NIIF para las Pymes.

El Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014 establece: “Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.” (Subrayado fuera de texto).

Con la información suministrada en su comunicación se colige:

Que la Terminal de Transportes de Armenia S.A. es una sociedad de economía mixta, vigilada por la Superintendencia de Puertos y Transportes, con capital público superior al 90% y se encuentra sometida al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado.

Que la entidad a su cargo tiene como objeto la prestación del servicio de operación del transporte público terrestre intermunicipal e interdepartamental y sus actividades conexas.

Que la entidad, a partir de la asesoría obtenida, optó por aplicar el marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, aun cuando la participación del sector público no corresponde al rango establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014, puesto que el sector público en dicha empresa, de manera directa o indirecta, posee una participación superior al 90%.

CONCLUSIONES

Con base en lo anteriormente expuesto, se concluye:

La Contaduría General de la Nación (CGN) es el organismo regulador en materia de contabilidad pública desde la órbita constitucional y legal. Atendiendo dichas competencias y, en particular, lo prescrito en la Ley 1314 de 2009, que delimita el ámbito de las autoridades de regulación contable y define el alcance de los organismos de

supervisión, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que serán aplicados por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales tienen como referente las NIIF.

Por lo anterior, y dadas las características de la empresa y las demás justificaciones aportadas, no es viable autorizar al Terminal de Transportes de Armenia S.A., la aplicación del marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, por cuanto la información y la justificación aportada no se encuentran circunscritas a lo definido en el Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014.

En consecuencia, el Terminal de Transportes de Armenia S.A, deberá aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20152000019921 DEL 28-04-15

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

Señor
JHON JAIRO CARRASCAL
Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-5500-01771-2, de fecha 21 de abril de 2015, en la cual consulta cuál es el marco normativo que de acuerdo con la implementación de las normas internacionales debe implementar una empresa de

economía mixta, que no cotiza en bolsa y que tiene una participación estatal del 98%. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, establece: **“ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.*** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.*“

Por su parte, el párrafo 2 del citado artículo, señala que *“Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.*

CONCLUSIONES

Con base en lo anterior, se concluye que las empresas que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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, deben aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, la opción de aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 está prevista para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio.

Por lo anterior, las sociedades de economía mixta que no coticen en bolsa y que tengan una participación estatal del 98%, deben aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20152000025931 DEL 11-06-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente-Resolución 354 de 2007
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 354 de 2007

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo de la Resolución 414 de 2014

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local-Anexo del Decreto 3022 de 2013.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público-Resolución 743 de 2013
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo local- Resolución 743 de 2013 que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones

Doctora
YOLANDA RAMOS
Consultora NIIF
Control & Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002672-2 en la cual manifiesta:

“En la actualidad me encuentro trabajando en el proceso de convergencia hacia las NIIF. Revisando la normatividad que hay al respecto me encuentro con un listado de 1824 empresas que se encuentran sujetas de acuerdo a la resolución 414 de 2014. Por tal motivo me gustaría saber, estas empresas que (Sic) modelo deben aplicar, es decir NICSP, NIIF PYMES O NIIF full?”

Agradezco su colaboración dado que no tengo claridad al respecto.”

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, decreta:

“Artículo 1º. *Objetivos de esta ley (...)*

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Parágrafo 1 *“Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.”*

(...)

Artículo 6º. *Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.*

(...)

Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, como reguladores sobre entes privados, de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, expiden el Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, ésta, prescribe:

“Considerando

(...)

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

(...)

Que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la Dirección del Presidente de la República, observando el procedimiento establecido en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 proceden a expedir las Normas de Información Financiera NIF, que comprenden las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, las Interpretaciones SIC y las Interpretaciones CINIIF y el marco conceptual para la información financiera, emitidas en español al 1° de enero del 2012, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés).

Decreta:

(...)

Artículo 4°. Vigencia. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y respecto de los destinatarios definidos en este decreto, a partir de la fecha de aplicación

establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces”

Los Decretos 3023, 3024 de 2013 y 2615 de 2014, entre otros, modifican el Decreto 2784 de 2012.

El Decreto 2615, indica:

“Considerando

(...)

Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2784 el 28 de diciembre de 2012, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”, con el cual se incorporaron en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en su versión completa en español, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) al 1° de enero de 2012.

Que (...), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, enmiendas en español emitidas por IASB durante el año 2012.

Que (...) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomendó finalmente, la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia los estándares internacionales de información financiera contenidos en el denominado “Libro Rojo-año 2014”, emitido por el IASB, el cual contiene las normas que están vigentes al 31 de diciembre de 2013 y sus correspondientes enmiendas, las cuales ya se encuentran incorporadas en dicho libro.

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

Decreta:

Artículo 1. Modifíquese el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1, previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013, el cual quedará tal y como se describe

textualmente en el nuevo marco técnico normativo, cuyo anexo adjunto hace parte integral del presente Decreto.

Artículo 2. Vigencia. El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013 (Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

1. En el mes de junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.
2. El 28 diciembre, expidió la resolución 743 de 2013, modificada en su artículo 2 por la Resolución 598 de diciembre de 2014, que resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. **Ámbito de aplicación.** El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

(...)

ARTÍCULO 5°. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2° deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los periodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias.” (Subrayados fuera de texto)

- El 8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.* *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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*

ARTÍCULO 3º. *Cronograma.* *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que 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 no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)* (Subrayados fuera de texto)

- El 11 de marzo de 2015 expidió, la Resolución 117 de 2015, que resuelve

“ARTÍCULO 1º. *Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el cual está conformado por el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*”

ARTÍCULO 2º. *Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

ARTÍCULO 3º. *Ámbito de aplicación.* *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”*

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:

“Artículo 1: *Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

PARÁGRAFO 2. *Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

ARTÍCULO 2º. *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y*

las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3º. *Ámbito de aplicación.* El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

- El 29 de abril de 2015 expidió la Resolución 185 de abril 29 de 2015 por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar los marcos normativos que deben aplicar las Empresas del Sector Público Colombiano circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación:

Empresas del Sector Público que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014 de la CGN).

Hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, deben continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición de los nuevos marcos normativos derivados del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Alternamente, durante el año 2015 a efectos de la transición al nuevo Marco normativo deben aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de Septiembre de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Para el caso de las empresas que cumplan con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, esto es las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% pueden optar por aplicar el marco normativo que se encuentra en el anexo del Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, sin perjuicio del reporte que deberán efectuar en las condiciones y plazos que establezca la CGN, utilizando, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público (Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones).

A partir del 1 de Enero de 2015 deben aplicar el Marco normativo local dispuesto en la Resolución 743 de 2013 expedida por la Contaduría General de La Nación, que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, deben adoptar procesos de homologación al Catálogo General de Cuentas-CGC, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 185 de abril 29 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

Por tanto, tratándose de empresas que conformen el Sector público colombiano, siempre deberá aplicarse las normas locales expedidas por los reguladores nacionales, tal como queda expresamente señalado en los párrafos precedentes y no las normas NICSP, NIIF PYMES, NIIF Full expedidas por reguladores internacionales.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20152000042361 del 30-10-2015

CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. 20152000046721 de fecha 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades De Gobierno - Res. 533 de 2015



5. MARCO NORMATIVO – ENTIDADES DE GOBIERNO – RESOLUCIÓN 533 DE 2015**5.1. PRESTAMOS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.2. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO No. 20152000045471 DEL 14-12-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer el retiro del servicio de bienes muebles que conforman las Propiedades, Planta y Equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno - Resolución 533 de 2015
	TEMA	Propiedades, Planta Y Equipo Cargos Diferidos
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer la adquisición de elementos de consumo y bienes muebles de menor cuantía. Procedimiento contable para atender lo señalado en el numeral 1.3.9. del Instructivo 002 de 2015 en relación con la determinación de saldos iniciales en la fecha de transición.

Doctor

JUAN CARLOS ARTURO LOBO

Secretario General (E)

Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales IDEAM.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 4 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005309-2, en la que señala:

“De manera atenta nos dirigimos a usted con el fin de solicitar un concepto sobre el manejo contable que se le debe dar a los bienes del Instituto que son reintegrados por los funcionarios y permanecen en la bodega mientras son asignados a otro

funcionario para su uso, tal es el caso de herramienta que es utilizada en las comisiones para el mantenimiento de las Estaciones o equipos que son reintegrados por cambio de cargo o renuncia, actualmente estos bienes son manejados en la misma cuenta contable a la cual ingresan una vez entran en servicio, pero su depreciación se congela mientras vuelven a salir a uso, la pregunta en específico es si se deben llevar a otra cuenta contable y cual sería esta.

Así mismo y teniendo en cuenta que nos encontramos en un proceso de verificación de las depreciaciones de los activos del Instituto, con el objetivo que las mismas se adopten al nuevo marco normativo Numeral 1.1.9 Propiedad Planta y Equipo, el cual establece los criterios y procedimientos para la actualización de los costos y depreciaciones de los bienes, la consulta radica en si el avalúo técnico de cada bien puede ser contratado durante este año o se debe esperar a 31 de Diciembre del año 2016.

Adicionalmente, aprovecho la oportunidad, para solicitar concepto de la Contaduría General de la Nación sobre la siguiente consulta: cuál es el manejo contable que debemos darle a los bienes consumibles que el Instituto adquiere como por ejemplo papelería, dotación a trabajadores, elementos de aseo y cafetería, combustibles y lubricantes, elementos de construcción, repuestos de máquinas, insumos de laboratorio y equipos de menor cuantía toda vez que el Instituto lo está llevando a la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, con el fin de tener un control y a medida que se van utilizando se va disminuyendo esta cuenta', pero según las NICSP estos dineros deben ir directamente al gasto. Por lo anterior queremos que la CGN, como órgano rector, nos indique las normas y procedimientos a seguir para que el Instituto proceda a darle el manejo contable correcto a este hecho económico”.

CONSIDERACIONES

En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 356 de 2007, en los párrafos 166 y 174 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, numeral 2.9.1.1.5, que hace referencia a las Normas técnicas relativas a los activos, sobre las propiedades, planta y equipo, señala lo siguiente:

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y

de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, describe las cuentas que se indican a continuación, señalando lo siguiente:

1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA

Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva. (Subrayado fuera de texto)

1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO

Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. (Subrayado fuera de texto)

1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el procedimiento contable frente a la depreciación de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo, retirados temporalmente del servicio para adelantarles el mantenimiento correctivo o preventivo, el numeral 15 del “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP-, señala:

15. SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN.

“Cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación”.

El citado Manual, en relación con la actualización de las propiedades, planta y equipo, en el Capítulo III, numeral 18, señala lo siguiente:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 20 del citado procedimiento contable, frente a la frecuencia con la que se deben efectuar las actualizaciones, indica:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo”.

En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en el Artículo 4º, establece:

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.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.*

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: *es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos. (Subrayado fuera de texto)*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el Capítulo I ACTIVOS, en el inciso once, del numeral 10.3 Medición posterior, que hace parte del punto 10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, establece

“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)

Las citadas normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, en el numeral 4, con relación a las políticas contables, señala lo siguiente:

Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean

similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las indicaciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece en el numeral 1, lo siguiente:

- PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

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

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

El citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.3.9., señala las actividades básicas que deben adelantar las entidades frente a la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, indicando lo siguiente:

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

- *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*
 - *Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.*

- *Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.*
- *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*
- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al*

porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- *Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.*
- *Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

De otro lado, el citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.4.2., frente a las actividades básicas que deben adelantar las entidades en cuanto a la medición inicial de los cargos diferidos, indica lo siguiente:

i. Cargos diferidos

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

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

- a. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.*
- b. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la entidad del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.*
- c. Clasificar como inventarios; propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; o activos intangibles, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*
 - a. El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido, que se encuentre en proceso de transformación, o que sea producido, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.*
 - b. El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo tangible: a) es empleado por la entidad en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) es un bien mueble que se tiene para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) es un bien inmueble arrendado por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; o d) es un bien inmueble con uso futuro indeterminado.*

- c. *El desembolso se clasificará como un bien de uso público si el activo es destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.*
- d. *El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.*
- d. *Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo; los bienes de uso público; y los activos intangibles, según corresponda.*
- e. *Reclasificar los desembolsos identificados en el literal a) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para instrumentos derivados con fines de especulación o de cobertura, transferencias, emisión y colocación títulos de deuda, préstamos por pagar o demás afines, afectando directamente las cuentas de activo o pasivo relacionadas.*
- f. *Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con los literales c) y e), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

El Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, emitido mediante Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1986 CARGOS DIFERIDOS así:

“CUENTA 1986 CARGOS DIFERIDOS

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

El listado de Subcuentas cuentas previsto en el citado catálogo para la Cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS, incluye las siguientes:

198601 Préstamos condicionados con tasa de interés cero

198602 Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado

198603 Pérdida diferida por transacciones de venta con arrendamiento posterior

198604 Gasto diferido por transferencias condicionadas

198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas

CONCLUSIONES

En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

Para reconocer en el sistema de información contable el retiro del servicio de bienes muebles que conforman las Propiedades, planta y equipo en una entidad contable pública, estando en condiciones normales de utilización, por ejemplo, cuando se produce el reintegro realizado por funcionarios, exfuncionarios o contratistas al finalizar su vinculación contractual, se debe reconocer un débito en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo en la Cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y un crédito a las Subcuentas y Cuentas que correspondan al tipo de elemento que se encontraba en servicio.

Cuando el retiro del servicio se produce para ejecutar el mantenimiento preventivo o correctivo, del elemento, tal evento deberá reconocerse en las subcuentas correspondientes de la Cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

Ahora bien, cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando el IDEAM comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con la depreciación del elemento correspondiente.

En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015.

En cumplimiento del marco normativo para entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, 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, tal como lo señala el inciso once del numeral 10.3, Capítulo I, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La adquisición de elementos de consumo, es decir, de aquellos que desaparecen con el primer uso que se hace de ellos, se reconocerá en la contabilidad dependiendo de las circunstancias y particularidades específicas de cada entidad contable pública, razón por la que, además de lo establecido en el marco normativo contable aplicable a las entidades de gobierno, emitido por la contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, la entidad deberá aplicar el juicio profesional para considerar la materialidad o importancia relativa de las partidas o el uso que se les dará, entre otros criterios.

La adquisición de elementos fungibles se clasificará como inventarios si se obtienen con la intención de comercializarlos en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

También podrán reconocerse como Propiedades, planta y equipo si se trata de elementos tangibles, aunque su costo de adquisición no sea representativo o material, que serán empleados en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y que se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

En la cuenta 1986 CARGOS DIFERIDOS solo deben reconocerse erogaciones por concepto de préstamos, transferencias o subvenciones condicionadas o para registrar la pérdida diferida por transacciones de venta con arrendamiento posterior 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.

Por tanto, cuando se trata de la adquisición de elementos de consumo, entre los que se incluye, por ejemplo, papelería, dotación a trabajadores, elementos de aseo y cafetería, combustibles y lubricantes, elementos de construcción, repuestos de máquinas, insumos de laboratorio, entre otros, por tratarse de elementos de bienes tangibles que serán utilizados en el curso normal de la operación, que no cumplen la definición de activos y que desaparecen con el primer uso que se hace de ellos, deberán reconocerse como costos o gastos del periodo contable, según la naturaleza de los mismos y propósitos para los que se obtienen.

En relación con los elementos fungibles, la entidad deberá elegir los criterios que utilizará para el reconocimiento de su mobiliario en sus estados financiero, incluido el de materialidad o importancia relativa, y así definir si son parte de Propiedades planta y equipo o no. Para ello, dejará explícitamente documentado el juicio profesional aplicado, indicando los criterios usados para tal efecto, mediante el diseño de una política que le permita el adecuado reconocimiento y medición de los elementos utilizados en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, que no espera vender en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y que se prevé usarlos durante más de un periodo contable; esta política se diseñará teniendo en cuenta los aspectos de la utilidad de la información financiera como son la relevancia, la representación fiel, la materialidad o importancia relativa y las características cualitativas de mejora para la información financiera.

De otro lado, en atención a lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en relación con la realización de avalúos para la tasación de sus bienes, las entidades de gobierno pueden medir cada partida de una clase de Propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las tres (3) alternativas previstas en literal d), numeral 1.3.9., del mismo.

Para cumplir con lo anterior, de conformidad con lo señalado en el Artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, en el periodo de preparación obligatoria, que es el comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, el IDEAM debe formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, un plan de acción relacionado con la implementación obligatoria del nuevo marco normativo contable, donde se formalicen las actividades, tareas, responsables y plazos, incluidas las acciones relativas al avalúo de los bienes si decide realizar la medición inicial utilizando la opción ii)

señalado en el citado literal d), numeral 1.3.9., del Instructivo 002 de 2015, donde se establece el procedimiento para la medición inicial de las propiedades, planta y equipo.

5.3. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECIFICA

CONCEPTO No. 20152000045441 DEL 14-12-15

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Bienes Entregados A Terceros
	SUBTEMA	Actualización de la información contable relacionada con bienes entregados a terceros en el marco de acuerdos de concesión

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno Res. 533 de 2015
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales en relación con bienes entregados a terceros en el marco de acuerdos de concesión

Doctora
RUTH MARLEN RIVERA PEÑA
Subdirectora Administrativa
Instituto Nacional de Vías INVIAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 4 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005154-2, en la que señala:

“Dentro de las auditorías adelantadas, la Contraloría General de la República al Instituto Nacional de Vías - Envías, ha evidenciado una serie de subestimaciones en la cuenta de valorización correspondiente al Terminal Portuario de Buenaventura, bienes entregados en concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, hecho que derivó en la opinión negativa sobre los estados financieros de la Entidad y en consecuencia no se pudo obtener el fenecimiento de la cuenta.

Debido a lo anterior agradecemos resolver las siguientes consultas, previos los siguientes antecedentes:

I- ANTECEDENTES

- 1- Se obtuvo de parte del Ministerio de Transporte el concepto emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado del 23 de noviembre de dos mil cinco (2005), expediente con radicación número: 11001-03-06-000-2005-01694-00 y cuya referencia se plantea:

“Referencia: INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE. Red vial nacional concesionada. Propiedad de la Nación. Transferencia de su administración del INVIAS al INCO. Registros contables de las dos entidades. Facultades del Contador General de la Nación”.

En dicho concepto se pronunció la sala de Consulta y Servicio Civil de la siguiente manera:

“4. LA SALA RESPONDE

1. Le corresponde al Instituto Nacional de Vías –INVIAS registrar contablemente como un activo el valor de la infraestructura vial que se encontraba concesionada a la fecha de iniciación de la vigencia del decreto ley 1800 de 2003, esto es, el 27 de junio de 2003.

2. Las decisiones que en materia contable adoptó la Contaduría General de la Nación respecto de la transferencia de la red vial concesionada del Instituto Nacional de Vías –INVIAS al Instituto Nacional de Concesiones – INCO, son obligatorias para estas dos entidades.

Transcríbase al señor Ministro de Transporte. Igualmente, envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República”.

Si bien este concepto se hizo para la infraestructura vial, el Ministerio de Transporte lo entendió para toda la infraestructura de transporte y en virtud de ello ha venido transfiriendo al INVIAS, todos los inmuebles que hacen parte de los distintos modos del transporte y que estaban a nombre del Ministerio y/o de otras entidades liquidadas.

- 2- *Por otra parte, se tiene que el 25 de marzo de 2009 mediante la resolución No. 001096 “Por medio de la cual se transfiere a título gratuito unos bienes inmuebles ubicados en el terminal marítimo de Buenaventura, localizados en la ciudad de Buenaventura – departamento del Valle del Cauca al Instituto Nacional de Vías – Invías” del cual inicialmente se transfirieron al INVIAS por parte del Ministerio de Transporte, un lote de terreno compuesto por 13 inmuebles con un área total del terreno de 628.279 m2, con un área construida de 244.606 m2, establece la mencionada resolución lo siguiente:*

“Que el Ministerio de Transporte elevó consulta al Consejo de Estado. con el fin de dilucidar las dudas sobre la Entidad que luego de la expedición de los

Decretos de reestructuración del sector, debía tener registrada la infraestructura de transporte concesionada, Corporación que mediante pronunciamiento del 30 de noviembre de 2005 y con sujeción a los conceptos que la Contaduría General de la Nación había emitido al respecto, estableció parámetros que permiten dilucidar el tema respecto a la transferencia de la Infraestructura portuaria y proceder de conformidad, aunque la Consulta solo se haya referido a la infraestructura vial, pues se entiende que la infraestructura en su totalidad, se trate de vial, marítima, fluvial o férrea, para estos propósitos debe seguir los mismos lineamientos.”

Que la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Transporte, mediante MT 1660- 1-5107 del 8 de febrero de 2006 y con sujeción al pronunciamiento emitido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado expidió instructivo para dar cumplimiento a las normas pertinentes sobre transferencia de infraestructura portuaria y bienes fiscales adyacentes a las zonas de uso público, en tal sentido manifestó en el literal A) numeral 5 lo siguiente: "Aquellos que están destinados funcionalmente a la operación de los complejos portuarios, especialmente en lo que a las Sociedades Portuarias Públicas se refiere, esta Oficina considera que para efectos del correcto funcionamiento de las mismas, se hace necesario transferir la propiedad de dichos inmuebles al Instituto Nacional de Vías haciendo el registro que corresponda en la Oficina de Instrumentos Públicos con jurisdicción donde esté ubicado el predio y se traslade su administración al Instituto Nacional de Concesiones de manera idéntica a la infraestructura concesionada.

Que teniendo en cuenta lo anterior, el Ministerio de Transporte mediante acta de traspaso contable de fecha 29 de diciembre de 2006, transfirió al Instituto Nacional de Vías INVÍAS" los registros contables de la infraestructura entregada en concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura.

Que internamente del TERMINAL MARÍTIMO DE BUENAVENTURA. donde funciona la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura - Valle del Cauca, el lote donde tiene asiento terreno antes de mayor extensión, se encuentra debidamente desenglobado y se identifica con los nombres, las matriculas Inmobiliarias y cédulas catastrales siguientes:

- d) *Terminal Marítimo – Sector Muelles: -372-2276-01-01-0002-0003-000*
- e) *Cancha de Colpuertos - Terminal Marítimo: -372-0020488 -01-01-0002-0007-000*
- f) *Edificio de las Artesanías - Terminal Marítimo: -372-0020489-01-01-0002-0008-000*
- g) *Edificio de la Administración - Terminal Marítimo: -372-0020490-01-01-0002-0009-000*

- h) *Lote Frente a la Administración-Terminal Marítimo: -372-0020491-01-01-0002-0010-000*
- i) *Parqueadero de la Perrera - Terminal Marítimo: -372-0020492-01-01-0002-0011-000*
- j) *Comedor de Choferes - Terminal Marítimo: -372-20493-01-01-0002-0012-000*
- k) *Edificio de los Transportadores- Terminal Marítimo: -372-0020494-01-01-0002-0013-000*
- l) *Parqueadero de Tractomulas - Terminal Marítimo: -372-0020495-01-01-0002-0014-000*
- m) *Modelo Hidráulico - Terminal Marítimo: -372-0020496-01-01-0002-0015-000*
- n) *Caseta - Terminal Marítimo: -372-0020497- 01-01-0002-0016-000*
- o) *Edificio Poliportuario - Terminal Marítimo: - 372-0020498-01-01-0002-0017-000*
- p) *Edificio de Capacitación - Terminal Marítimo: -372-0020499-01-01-0002-0018-000*

Que con el objeto de dar cumplimiento a las normas antes mencionadas y por ser de competencia del Instituto Nacional de Vías "INVÍAS" se hace necesario transferir a la mencionada Entidad, los bienes inmuebles donde funciona la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, Departamento del Valle del Cauca, conocido como TERMINAL MARÍTIMO DE BUENAVENTURA." (Se anexa resolución)

Luego mediante oficio 20133250225391 debidamente registrado en el folio de Matrícula 372-52196 el 27 de marzo del 2014, se transfirió el Lote Retec.

3 - Todos los anteriores inmuebles hacen parte del contrato de Concesión 009 del 21/02/1994 celebrado, en su momento, entre Nación –Superintendencia General de Puertos (Hoy en cabeza de la Agencia Nacional de Infraestructura ANI) y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura. (Se anexa contrato)

4 -Es importante tener en cuenta que mediante OTROSI No. 02 al contrato de Concesión No. 009 de 1994, el 30 de mayo del 2008 entre el Instituto Nacional de Concesiones – INCO (ahora Agencia Nacional de Infraestructura) y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, se amplió el plazo en 20 años esto es hasta el 21 de febrero de 2034. En este contrato no es parte el INVIAS a pesar de que los inmuebles están registrados a su nombre de acuerdo a lo enunciado. (Se anexa otrosí No. 2)

5 -El marco normativo que regula las concesiones portuarias y en virtud del cual otorgaron la concesión a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura es la Ley 1 de 1991, "Estatutos de puerto Marítimos", que indica lo siguiente frente a la naturaleza de la concesión y su reversión de los bienes a la Nación:

“ARTICULO 5º. Definiciones. Para la correcta interpretación y aplicación de esta ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...) “ 5.2 La concesión portuaria es un contrato administrativo en virtud del cual la Nación, por intermedio de la Superintendencia General de Puertos (sic) ahora la Agencia Nacional de Infraestructura), permite que una sociedad portuaria ocupe y utilice en forma temporal y exclusiva las playas, terrenos de bajamar y zonas accesorias a aquéllas o éstos, para la construcción y operación de un puerto a cambio de una contraprestación económica a favor de la Nación, y de los municipios o distritos donde operen los puertos.” (...)

*“ARTICULO 8º. Plazo y reversión. El plazo de las concesiones será de veinte años por regla general. Las concesiones serán prorrogables por períodos hasta de 20 años más y sucesivamente. Pero excepcionalmente podrá ser mayor, a juicio del Gobierno, si fuere necesario para que en condiciones razonables de operación, las sociedades portuarias recuperen el valor de las inversiones hechas, o para estimularlas a prestar servicio al público en sus puertos. **Todas las construcciones e inmuebles por destinación que se encuentren habitualmente instalados en las zonas de uso públicos objetos de concesión serán cedidos gratuitamente a la Nación, en buen estado de operación, al terminar aquélla.**” (Negrilla fuera de texto)*

6- Frente a los predios concesionados, a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Se trata de infraestructura portuaria concesionada bajo los términos de la Ley 01 de 1991, Estatuto de puertos marítimos, que en su artículo 34, autorizó la creación de las sociedades portuarias para concesionarle los puertos públicos que venían siendo administrados por la extinta Colpuertos.

Es así que la otrora Superintendencia General de Puertos mediante el contrato No. 009 del 21 de febrero de 1994, entregó en concesión el terminal portuario de Buenaventura a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, por un término de 20 años hasta el año 2014.

Dicha concesión estableció que se le entregaba los Bienes de uso público consistentes en la línea de playa y toda la infraestructura existente y los predios relacionados en el contrato No. 009 de 1994, a cambio de una contraprestación económica establecida en el mismo contrato. En el contrato el concesionario se comprometió a realizar inversiones en el terminal portuario para mejorar la posición internacional del mismos y a revertir está a la nación una vez culminara el periodo de concesión en los términos del artículo 8 de la ley 01 de 1991 citado.

El 30 mayo de 2008, mediante el Otrosí No. 2 de esta misma fecha, el extinto Instituto Nacional de Concesiones - INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura ANI), atendiendo a los parámetros establecidos en el decretos 1370 de 2007, 1873 de 2008 y la ley 1 de 1991, prorrogó la concesión por 20 años más, es decir hasta el 21 de febrero de 2034, fecha en la que deberá revertir los bienes concesionados a la Nación (actualmente al INVIAS) establecidos en la cláusula segunda del Otrosí, junto con todas las inversiones realizadas en el terminal portuario en los términos establecidos en el Otrosí No. 2 clausula novena, el contrato 009 de 1994 y el artículo 8 de la Ley 01 de 1991.

Dentro de esta prórroga en el contrato de concesión se pactaron inversiones por **CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS DOS DOLARES (US449.696.302)**, para ser invertidos de forma permanente y durante toda la concesión de acuerdo al plan maestro de inversiones, Cláusula Tercera del Otrosí No. 2 anexo, en 8 fases desde el inicio de la concesión hasta el año 2034, inversiones que son supervisadas y auditadas por interventorías externas privadas conforme al artículo cuarto del Otrosí. Es decir el terminal portuario está en constante construcción desde el inicio de la concesión hasta el final.

El Inviás no es parte en el contrato de concesión portuaria, la entidad concedente y encargada de la supervisión de las concesiones portuarias por efectos de la ley es la Agencia Nacional de Infraestructura.

La tenencia de los bienes concesionados nunca ha estado a disposición del Instituto Nacional de Vías INVIAS, atendiendo a que fueron concesionados en 1994 y solo revertirán en el año 2034 en las condiciones establecidas.

7- Cuando se cedieron los predios concesionados por parte del Ministerio de Transporte al Inviás según Resolución No. 1096 de 2009 estos figuraban en libros por valor de \$72.992.162.220,86 al año 2009, que correspondían a los predios cedidos por Colpuertos inicialmente a la extinta Superintendencia General de Puertos y luego al Ministerio de Transporte.

8- El "MANUAL DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN" CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

"20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo."

En estos casos se dificulta realizar sobre dichos inmuebles los avalúos cada tres años, además de que no se observa una relación costo beneficio para la entidad, atendiendo a:

- *La tenencia de estos bienes no se encuentra en cabeza del Invias.*
- *Dicho inmueble se mantendrán sujetos a la concesión hasta el año 2034*
- *Su valor se modifica permanentemente debido a las inversiones en infraestructura realizadas por parte del concesionario.*
- *El concesionario tiene derecho a explotar los predios, la infraestructura, sus inversiones hasta la reversión.*
- *El costo de los avalúos resulta muy oneroso para INVIAS, sin ningún beneficio.*

II- CONSULTA

Frente a este tema queremos consultar lo siguiente:

15. *Es exigible para el INVIAS, respecto a los predios concesionados a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A, el Numeral 20 del MANUAL PROCEEDIMIENTOS CONTABLES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, que indica para los inmuebles realizar un avalúo cada tres años, tendiendo a las condiciones anotadas.*
16. *Si la respuesta anterior es afirmativa, bajo qué criterios, que sirvan de base para los soportes contables, deberá realizarse el avalúo. Atendiendo a que los predios concesionados en 1994 son sustancialmente distintos a los que existe (SIC) a la fecha. ¿Qué es lo que se debe evaluar?*
17. *Mientras los inmuebles se encuentren entregados en concesión, y teniendo en cuenta que en ese estado no son susceptibles de calcularles amortización por deterioro (Resolución 237 de 2010 párrafo 198 del plan General de Contabilidad Pública), se aplicaría por analogía que no son objeto de actualizaciones?*

Por lo anterior, hacemos una solicitud respetuosa de que se revise la norma técnica correspondiente para los inmuebles que reúnen esas características”.

CONSIDERACIONES

- **En relación con la competencia para adoptar políticas administrativas y/o de control**

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

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

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

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Los artículos 3º, en los literales a) y b) y 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, prescribe:

*“a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables,
(...)”*

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. *Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:*

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos. (Subrayado fuera de texto)

Consecuente con dispuesto en la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

“Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación,

clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las Dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente**

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 356 de 2007, que debe aplicarse por todas las entidades de gobierno hasta el 31 de diciembre de 2016, en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establecidas en el numeral 9 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en los párrafos 136 y 137, establecen:

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Igualmente, los párrafos 165 y 166 del citado Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 2.9.1.1.5, que hace referencia a las Normas técnicas relativas a los activos, sobre las propiedades, planta y equipo, señala lo siguiente:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes”. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el procedimiento para la actualización contable de bienes que hayan sido entregados a terceros, dentro de los cuales se deben considerar aquellos entregados

mediante un contrato de concesión, la entidad deberá atender lo señalado en los párrafos 193 y 198 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica lo siguiente:

193. Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación.

(...)

No obstante lo anterior, es necesario considerar lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 237 del 20 de Agosto de 2010, la cual modificó, entre otros, el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual quedó así:

198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. Los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación. (Subrayado fuera de texto).

Dado que el párrafo 193 del Plan General de Contabilidad Pública precisa que para los bienes entregados a terceros se debe adelantar el proceso de actualización siguiendo las normas previstas para el tipo de activo que se haya reclasificado en esta cuenta, se debe considerar lo señalado en el numeral 18 del Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública –RCP–, donde se prescribe el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su

realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 20 del citado procedimiento contable, en relación con la frecuencia de las actualizaciones señala:

“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo”.

Teniendo en cuenta que el INVIAS, en calidad de titular de los bienes relacionados con los acuerdos de concesión, los entregó a la ANI para que esta Agencia gestionara los contratos correspondientes, se debe considerar lo señalado en el numeral 2 del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte”, el cual hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, que en el numeral 2 señala:

“2. REGISTRO DE LA ENTREGA DE BIENES POR PARTE DE LA ENTIDAD TITULAR AL GESTOR

En el evento en que una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública parte de la infraestructura de transporte con el fin de que esta a su vez gestione contratos de concesión, debe registrar un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red que se entrega, de las cuentas 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS y 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Si la entidad que entrega la infraestructura, entrega además propiedades, planta y equipo estos bienes deben reconocerse por el valor en libros que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando éstas existan, con un débito en la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, o 192002-Bienes inmuebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, si existe valorización el saldo se traslada de la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo entregado, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a las subcuentas 311576-Otros

activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Tratándose de activos intangibles, como en el caso del software, estos deben permanecer registrados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y debe revelarse en notas a los estados contables que estos activos hacen parte de un contrato de concesión”.

- **En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015**

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en el Artículo 4º, establece:

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.*

Período de preparación obligatoria. *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.*

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: *es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, del Marco normativo para entidades de gobierno expedido la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, en el numeral 4, con relación a las políticas contables, señala lo siguiente:

i. Políticas contables

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

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

El Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, establece en el numeral 1, lo siguiente:

- **PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO**

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

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

El citado instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.3.3., hace referencia a las actividades básicas que deben adelantar las entidades frente a los acuerdos o contratos de concesión desde la perspectiva de las entidades concedentes, indicando:

i. Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la entidad concedente

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer, bien que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo, o bien que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de cualquier otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada.

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

Cuando la entidad concedente conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo, la prestación del servicio o para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, el pasivo puede encontrarse en la cuenta Créditos Diferidos.

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

- *Identificar los acuerdos de concesión y los activos que están asociados a dichos acuerdos.*
- *Medir los activos identificados en el literal a) de acuerdo con los criterios establecidos en el presente Instructivo para propiedades, planta y equipo, y activos intangibles, según corresponda.*
- *Determinar, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro*

activo financiero o si le concede, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.

Para los acuerdos en los que el concedente tiene una obligación incondicional de pagar con efectivo o con otro activo financiero al concesionario, realizar las siguientes acciones:

- o. Identificar los pagos pendientes relacionados con la concesión.*
- p. Reconocer un préstamo por pagar por el valor presente de los pagos identificados en el literal a) descontados a la tasa interna de retorno del concesionario en la fecha de inicio de la concesión. La diferencia entre este valor y el valor en libros del pasivo a 31 de diciembre de 2016, si existiere, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Si la entidad no logra identificar la tasa interna de retorno en la fecha de inicio de la concesión, medirá el pasivo por el valor en libros a 31 de diciembre de 2016.

Para los acuerdos en los que el concedente otorga, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, realizar las siguientes acciones:

- Estimar los ingresos futuros de la concesión.*
- Medir el pasivo diferido de la concesión por el valor del pasivo a 31 de diciembre de 2016, lo cual afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

CONCLUSIONES

- En relación con la competencia para adoptar políticas de gestión administrativa y/o de control**

De conformidad con lo establecido en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le asignaron, entre otras funciones, la de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia los aspectos referidos con la selección de alternativas para establecer el avalúo técnico de un inmueble con propósitos de actualización contable, excede la competencia funcional otorgada a esta entidad.

En atención a lo señalado en el Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, cada entidad pública debe formular y adoptar las políticas, manuales o instructivos, entre otros, que sirvan de guías formales para la ejecución de los procesos misionales a su cargo.

La Resolución 357 del 23 de julio de 2008, emitida por el Contador General de la Nación, mediante la cual se adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a

la CGN”, también establece que cada entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe documentar las políticas y demás prácticas contables requeridas para procurar obtener información financiera confiable, relevante y comprensible.

Cuando se trate de políticas administrativas frente al avalúo de bienes entregados en desarrollo de contratos de concesión, la responsabilidad frente a la obtención de los datos para la actualización contable dependerá de lo establecido en el respectivo acuerdo de concesión; por tanto, corresponde a la entidad verificar tal situación y, si es posible, modificar lo pactado para definir el alcance y obligaciones sobre esa materia.

Si no se ha establecido una disposición en tal sentido, el INVIAS puede adoptar todas las políticas internas que considere pertinentes para la valoración y actualización de los activos a su cargo, para lo que puede considerar, entre otros asuntos, lo referido a la designación de evaluadores y la metodología para ese cálculo, teniendo en cuenta lo siguiente:

- **La designación del evaluador o evaluadores.** Cuando se trate de avalúos con propósitos de actualización contable que puedan adelantarse por servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas que colaboren con tal proceso (cuando no se opte por la contratación de personas naturales o jurídicas externas), se requerirá que éstos posean la idoneidad necesaria, es decir, que tengan los conocimientos, la experiencia exigida o que reúnan las condiciones, calificación, habilidades o competencias para efectuar tal investigación.
- **La selección del método de reconocido valor técnico para la asignación de valor a los bienes públicos a su cargo, sean estos muebles o inmuebles.** En tal sentido, deberá escoger el método que estime adecuadamente el valor actual de un bien, teniendo en cuenta para ello los elementos generadores de valor del mismo, independientemente que se trate de un avalúo con fines de revelación contable o de enajenación.

En la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico se debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas. Para ello, por ejemplo, cuando se trate de la actualización contable del valor en libros de un inmueble, entre otras alternativas, puede considerar el avalúo catastral como base de actualización cuando el funcionario competente considere que éste refleja la realidad económica del bien.

Igualmente, para efectos del avalúo de inmuebles, será necesario tener en cuenta todas las variables que determinen la generación de valor y las condiciones específicas de los mismos, como ocurre, por ejemplo, frente a problemas de orden público por la ubicación geográfica de los inmuebles, entre otros aspectos.

- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente**

De conformidad con lo señalado en el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública vigente, los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación; sin embargo, la entidad debe tener en cuenta los demás requerimientos previstos por la Contaduría General de la Nación en materia de actualización del valor de los activos en atención a lo señalado en el párrafo 193 del Plan General de Contabilidad Pública vigente, donde se establece que los activos reclasificados a la Cuenta 1920 BIENES ENTREGADOS A TERCEROS están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de esa reclasificación.

En consecuencia, cuando se trate de la actualización contable de los bienes entregados a terceros, las entidades contables públicas deben aplicar las normas técnicas previstas para cada tipo de activo que fue objeto de reclasificación, es decir, que si se trata de propiedades, planta y equipos, se debe considerar lo establecido en el párrafo 166 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica que para la actualización de valor de este tipo de activos puede utilizarse el costo de reposición establecido mediante avalúos o utilizando precios de referencia para efectos de comparación con el valor en libros de contabilidad, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos para lo cual se requerirá adelantar un avalúo técnico realizado por personas especializadas con sujeción a las normas vigentes, en especial las establecidos en la Ley 1673 de 2013 y el Decreto Reglamentario No. 556 de 2014.

Igualmente, de conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública vigente, la actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo contable respectivo. No obstante si, con anterioridad al cumplimiento de este plazo, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el periodo contable respectivo. La razonabilidad contable en relación con el valor en libros de un determinado inmueble no depende de la realización del avalúo, solo que éste es un mecanismo indispensable para confirmar y comprobar que la información contable revela la realidad económica del mismo.

A diferencia de lo señalado en relación con las propiedades, planta y equipo, los bienes de uso público entregados a terceros en el marco de contratos de concesión no son objeto de avalúo o actualización contable.

Ahora bien, cuando la actualización del valor en libros de los activos de una entidad contable pública dependa de condiciones o circunstancias específicas que impidan su cumplimiento, cada entidad, a partir del juicio profesional sus funcionarios para evaluar costos y beneficios, deberá justificar razonablemente las limitaciones o impedimentos de carácter administrativo o presupuestal o sí, del cumplimiento de lo dispuesto en la

regulación contable, se genera el importe de un costo o esfuerzo que resulta desproporcionado.

Lo anterior significa que cuando en el desarrollo de las actividades encaminadas para lograr la actualización de los datos contables de los activos de una entidad mediante el avalúo de los mismos se generan importes o esfuerzos administrativos excesivos, la entidad deberá demostrar, por ejemplo, si los costos por la contratación de evaluadores superan las disponibilidades presupuestarias o si los esfuerzos de los empleados serán exagerados en comparación con la capacidad administrativa o si los costos incurridos superan los beneficios que recibirían los usuarios de los estados financieros por contar con la información, asunto que la entidad deberá revelarlo en las notas a los estados financieros y, paralelamente, adoptar formalmente un plan de acción o de mejoramiento acorde con sus posibilidades, en el que se incluya, como mínimo, las actividades, responsables y el cronograma para lograr que la información contable cumpla con las características cualitativas exigidas por el Régimen de Contabilidad Pública.

- **En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015**

En atención a lo dispuesto por el Contador General de la Nación en el Instructivo 002 de 2015, el cual contiene las instrucciones para la transición al nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, cada entidad pública debe determinar en la fecha de transición los saldos iniciales, los cuales serán el punto de partida para la aplicación del nuevo modelo contable. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

En consecuencia, cada entidad contable pública del sector gobierno debe identificar y adelantar cada una de las actividades señaladas en el instructivo 002 de 2015, durante el periodo de preparación obligatoria que es el comprendido entre 8 de octubre de 2015, fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2016. Por tanto, las entidades deben formular y ejecutar, 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 establecidos por la CGN.

Así las cosas, en desarrollo del citado plan de acción, el INVIAS deberá identificar los acuerdos de concesión y los activos que están asociados a dichos acuerdos; medir los activos identificados de acuerdo con los criterios establecidos en el Instructivo 002 de 2015 para propiedades, planta y equipo, y activos intangibles, según corresponda y; establecer, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo

financiero o si le concede, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.

CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. Concepto No. 20152000046721 de fecha 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09